

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému v konkrétním prostředí obchodní
společnosti

Analysis and Evaluation of Internal Control System in Particular Environment of
Business Company

Student: Bc. Gabriela Pindorová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2019

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Gabriela Pindorová

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému v konkrétním
prostředí obchodní společnosti
Analysis and Evaluation of Internal Control System in Particular
Environment of Business Company

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika vnitřního kontrolního systému
 3. Charakteristika interního a externího auditu vybrané obchodní společnosti
 4. Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2.
- DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
- SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě 26. 4. 2019

Bc. Gabriela Pindorová



Obsah

| | |
|--|-----------|
| 1. Úvod | 5 |
| 2. Charakteristika vnitřního kontrolního systému | 7 |
| 2.1. Vnitřní kontrolní systémy | 7 |
| 2.2. Předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému | 8 |
| 2.2.1. Organizace účtáren | 8 |
| 2.2.2. Systém zpracování účetnictví | 9 |
| 2.2.3. Inventarizace majetku a závazků | 10 |
| 2.2.4. Interní účetní předpisy podnikatelů | 12 |
| 2.3. Interní audit | 19 |
| 2.4. Externí audit | 20 |
| 2.5. GDPR (General Data Protection Regulation) | 22 |
| 3. Charakteristika interního a externího auditu vybrané obchodní společnosti | 24 |
| 3.1. SOX (Sarbanes – Oxley) | 24 |
| 3.1.1. Walkthrough | 26 |
| 3.1.2. Klíčové kontroly | 27 |
| 3.1.3. Výjimky kontrol | 28 |
| 3.2. Etický kodex společnosti | 28 |
| 3.3. Program „share point“ | 29 |
| 3.4. Externí audit | 30 |
| 4. Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní společnosti | 36 |
| 4.1. Organizace účtáren | 36 |
| 4.2. Systém zpracování účetnictví | 36 |
| 4.3. Inventarizace majetku a závazků | 37 |
| 4.4. Interní účetní předpisy účetní jednotky | 39 |
| 5. Závěr | 64 |
| Seznam použité literatury | 66 |

Seznam zkratek 68

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

1. Úvod

Vnitřní kontrolní systém má velký vliv na kvalitu řízení a ochranu majetku účetních jednotek. Každá účetní jednotka by měla mít tento systém zaveden tak, aby byl funkční a odpovídal jejím potřebám, je to však individuální záležitost každé účetní jednotky, jak tento systém bude vypadat. Vnitřní kontrola zahrnuje takové aktivity, pomocí kterých je zjišťováno, zda výsledky, kterých je dosaženo, odpovídají plánovaným výsledkům. Za vnitřní kontrolu je odpovědný management účetní jednotky a auditoři jim poskytují informace o tom, jak vnitřní kontrola pracuje.

Obsahem diplomové práce je charakteristika vnitřního kontrolního systému včetně interního a externího auditu a následná implementace na vybranou obchodní společnost XY s.r.o., která se zaměřuje na výrobu kovových součástek pro hydraulické hadice a montážní celky nejen pro evropský trh v oblasti stavební a zemědělské techniky.

Diplomová práce se skládá z teoretické a praktické části. Cílem teoretické části je charakterizovat jednotlivé vnitřní kontrolní systémy a vymezit předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému. Praktická část má za cíl charakterizovat interní a externí audit ve vybrané obchodní společnosti, která je pro účely této diplomové práce označována jako XY s.r.o. a také analyzovat a zhodnotit její vnitřní kontrolní systém, včetně podrobného rozboru interních účetních předpisů. První část diplomové práce objasňuje vnitřní kontrolní systém, včetně přístupů, na základě, kterých je kontrolní systém vybudován. Jedná se např. o systém COSO, SAC či COBIT, které se liší v mnoha atributech a jsou navzájem provázané. Dále jsou objasněny předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému jako např. organizace účtáren, což je jeden z hlavních předpokladů, provádění správného systému zpracování účetnictví, včetně vyhotovení účetního rozvrhu, anebo inventarizace majetku a závazků, která je významným a nezastupitelným nástrojem kontrolního systému. Tato část diplomové práce charakterizuje interní účetní předpisy podnikatelů, které jsou nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky a obsahuje definice interního a externího auditu.

Druhá část diplomové práce charakterizuje interní a externí audit vybrané obchodní společnosti XY s.r.o. Součástí je vysvětlení amerického zákona Sarbanes – Oxley, který vybraná účetní jednotka musí dodržovat, protože je kótována na newyorské burze.

Třetí část obsahuje analýzu a zhodnocení vnitřního kontrolního systému v obchodní společnosti XY s.r.o., včetně podrobného rozboru interních účetních předpisů a návrhu vlastních směrnic dle potřeb dané obchodní společnosti.

V této práci jsou použity různé metody např. metoda deskripce, analýzy, syntézy, komparace a zhodnocení.

2. Charakteristika vnitřního kontrolního systému

Vnitřní kontrolní systém má velký vliv na kvalitu řízení a ochranu majetku účetních jednotek. Každá účetní jednotka by měla mít tento systém zaveden tak, aby byl funkční a odpovídal jejím potřebám. Je v kompetenci každé z nich, jak bude vypadat. Dle platných právních předpisů pro podnikatele není uvedena přesná definice tohoto pojmu, ale *jak tvrdí Schiffer*: „jde o souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky, a s tím samozřejmě spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky“ (2009, s. 17).

V následující kapitole jsou objasněny navzájem propojené vnitřní kontrolní systémy jako např. COSO, SAC či COBIT, které se liší v jednotlivých attributech a také zde jsou vymezeny předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému včetně systému zpracování účetnictví, inventarizace majetku a závazků a interních účetních předpisů. Interních účetních předpisů jsou nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky a účetní jednotka tím plní povinnost dle §8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kdy je účetní jednotka povinna vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Nedílnou součástí této kapitoly je také definice interního auditu, což je nezávislá a objektivní konzultační činnost, která zdokonaluje procesy v organizaci, a externího auditu, který je poskytován kvalifikovanými odborníky v oboru účetnictví. Poslední část kapitoly je věnována evropskému nařízení o ochraně osobních údajů neboli GDPR, které má účinnost od 25. 5. 2018 a je platné ve všech státech Evropské unie.

2.1. Vnitřní kontrolní systémy

Vnitřní kontrola zahrnuje takové aktivity, pomocí kterých je zjišťováno, zda výsledky, kterých je dosaženo odpovídají plánovaným výsledkům. Zodpovědnost za vnitřní kontrolní systém má management účetní jednotky a zpětnou vazbu fungování tohoto systému jim poskytují auditoři.

Existuje mnoho různých přístupů, které navzájem navazují a na základě kterých je vnitřní kontrolní systém vybudován, např. COSO, SAC či COBIT. Jednotlivé vnitřní systémy se liší v mnoha attributech, jako např. primární uživatel, cíle a chápání vnitřní kontroly, délka hodnocení efektivnosti vnitřní kontroly či rozměr.

Dle vnitřního kontrolního systému COSO, který si klade za cíl celkově zlepšit kontrolní systémy, je vnitřní kontrola procesem, který je uskutečňovaný zpravidla představenstvem, dozorčí radou, managementem a dalšími pracovníky účetní jednotky. Cílem vnitřní kontroly dle systému COSO je efektivnost a hospodárnost operací, spolehlivé finanční výkazy a dodržování všech platných norem a zákonů. Kontrola je složena z pěti složek, které jsou vzájemně propojeny: kontrolní prostředí, které tvoří základnu systému COSO a ostatní prvky (řízení rizika, kontrolní aktivity, informace a komunikace, dohled nad kontrolou) vycházející z této základny (Dvořáček, 2005).

Dalším vnitřním kontrolním systémem je SAC, který pomáhá interním auditorům při auditu IS a IT. Podle systému SAC je vnitřní kontrola chápána jako spojení procesů, subsystémů a lidí. Za cíl vnitřní kontroly si klade efektivnost a hospodárnost operací, dále také důvěryhodné finanční výkazy a dodržování zákonů, vyhlášek a nařízení. Efektivnost vnitřní kontroly je hodnocena za určité časové období a za systém vnitřní kontroly má zodpovědnost vedení společnosti (Dvořáček, 2005).

Dále existuje také vnitřní kontrolní systém COBIT, který se zaměřuje na informační systém. Dle tohoto systému je vnitřní kontrola chápána jako spojení procesů včetně politik, postupů, praktik a organizačních struktur. Cíle vnitřní kontroly jsou efektivnost a hospodárnost operací, spolehlivost, integrace a dostupnost informací. Dále jsou pro tento systém důležité spolehlivé finanční výkazy a dodržování všech platných norem a zákonů. Hodnocení vnitřní kontroly je vždy prováděno za určité období a zodpovědnost má management společnosti (Dvořáček, 2005).

2.2. Předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému

Předpokladů pro řádné fungování vnitřního kontrolního systému je mnoho. Následující kapitola se bude zabývat organizací účtáren, výběrem správné techniky účtování, vyhotovením správného účetního rozvrhu, označováním hmotného majetku inventárními čísly a interními účetními předpisy.

2.2.1. Organizace účtáren

Jeden z hlavních předpokladů řádného fungování vnitřního kontrolního systému je organizace účtáren. Účetní jednotky sestavují vlastní podnikovou informační soustavu, která slouží nejen pro jejich vlastní potřebu, ale také pro potřeby jiných orgánů. Struktura účtáren je

u účetních jednotek různá a závisí především na velikosti a předmětu činnosti. Účetní jednotky mohou mít samostatný odbor účetnictví, který je dále členěný, ale jsou i účetní jednotky, které přenechávají účetnictví specializovaným firmám. U velkých firem, které jsou zaměřené na výrobu se jednotlivé účtárny dále dělí na investiční, materiálovou, mzdovou, provozní, finanční a všeobecnou účtárnu.

2.2.2. Systém zpracování účetnictví

Dle Zákona o účetnictví lze účetnictví zpracovávat manuálně anebo pomocí účetního softwaru. Ruční zpracování je v dnešní době ojedinělé a převážná většina účetních jednotek vede své účetnictví pomocí softwaru, který zvyšuje účinnost vnitřního kontrolního systému.

Při programovém zpracování by účetní jednotka měla vnitřním předpisem vymezit:

a) Používaný účetní program

Nastavení výpočetní techniky není jednoduchá záležitost a projekčně programovou dokumentaci si účetní jednotka musí vypracovat individuálně.

b) Seznam účetních knih

Dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 jsou účetní jednotky povinny účtovat v deníku, hlavní knize, knihách analytických účtů a knihách podrozvahových účtů.

c) Seznam používaných počítačových sestav

Ve vnitřním předpise účetní jednotka uvede způsob a účel používání počítačových sestav.

d) Dokladové řady

Aby účetní jednotka zajistila průkazně vedené účetnictví, musí jednotlivé účetní doklady číslovat vzestupně v číselných řadách. Pro zajištění efektivnosti vnitřního kontrolního systému je důležité, aby byly účetní doklady přesně, úplně, pravdivě, dochvilně a včas zaúčtované v účetních knihách. Účetní doklady plní funkci základního zdroje informací, a proto dle § 11 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 musí účetní doklady obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,

- podpisový záznam podle § 33a odst. 4 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

e) Účtový rozvrh

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění vyhlášky č. 250/20015 Sb. je účtový rozvrh závazný vnitřní předpis a účetní jednotky jsou povinny ho sestavovat na základě směrné účtové osnovy. Účtový rozvrh zpravidla sestavují vedoucí účetní, jelikož mají největší přehled o činnosti účetní jednotky. Účetní jednotka je povinna v účtovém rozvrhu vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Jak tvrdí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví: jestliže účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu, tak v účtovém rozvrhu stanoví uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy v rámci kterých se vytvářejí analytické účty, které zajišťují členění například podle potřeb účetní závěrky. V případě, že účetní jednotka vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, tak v účtovém rozvrhu může uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější.

2.2.3. Inventarizace majetku a závazků

Dalším velmi významným a nezastupitelným nástrojem vnitřního kontrolního systému je inventarizace majetku a závazků. Tímto nástrojem se zjišťuje skutečný stav majetku, jejich ochrana a udržování, ale také pravdivost evidenčních zápisů o majetku a závazcích.

Inventarizaci můžeme dělit na obligatorní a fakultativní, kdy obligatorní se dále člení dle účetní závěrky na řádnou a mimořádnou. Obligatorní inventarizace je povinná a její provedení je dáno zákonem, na rozdíl od fakultativní inventarizace, která je dobrovolná a je v kompetenci účetní jednotky. Obligatorní neboli také povinná inventarizace se dále člení na periodickou, která se používá u všech druhů majetku a závazků a dále na průběžnou, která se používá pouze u zásob.

Na provádění periodické inventarizace majetku a závazků se podílí mnoho pracovníků z různých provozoven a jsou velmi náročné na přípravu a organizaci. Samozřejmě inventarizace zasahuje do výrobního programu účetní jednotky, a proto je vhodné inventarizaci zorganizovat a připravit tak, aby nedošlo k narušení či ohrožení řádného chodu provozu. Vedoucí pracovník by proto měl každý rok s dostatečným předstihem sestavovat plán s harmonogramem inventarizací a v něm časově rozvrhnou provádění inventarizace dle

jednotlivých druhů majetku a závazků. Dle § 30 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví mohou účetní jednotky při periodické inventarizaci zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit inventarizaci nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni.

Část inventarizačních prací zahrnuje také inventura, kterou se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků k danému dni. Existují dva způsoby inventury a to fyzická, dokladová, popř. kombinovaná. Pomocí fyzické inventury se zjišťují skutečné stavy u majetku, který má hmotnou povahu, popř. nehmotnou povahu v případě, že to jejich povaha připouští a nebrání tomu místo, kde se nachází v době inventury. Jedná se např. o materiál na skladě, pokladní hotovost v domácí i cizí měně, stroje, inventář apod. Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují prostřednictvím přepočítání, převážení, přeměření, či ohledáním apod. (Schiffer; 2009).

Druhým způsobem je dokladová inventura, která se provádí např. pomocí účetních dokladů nebo smluv a zjišťuje skutečné stavy majetku, u kterých fyzická inventura není možná vzhledem k místu, kde se majetek v době provádění inventury nachází. Pomocí dokladové inventury se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků v případě, že povaha předmětu nedovoluje jiný způsob inventury, jako např. zjišťování stavu pohledávek, závazků, nákladů příštích období, výdajů příštích období, výnosů příštích období, příjmů příštích období, dohadných položek, rezerv, ale také materiálu na cestě, zboží na cestě, strojů v opravě mimo účetní jednotku, pronajatého hmotného majetku apod. Dále jde např. o některé hodnoty sledované v podrozvahové evidenci, jako např. přijatá depozita a hypotéky, směnky k inkasu, přísně zúčtované tiskopisy apod. (Schiffer, 2009).

Pro snadnou identifikaci jednotlivých inventárních předmětů slouží přidělování inventárních čísel. Žádný obecně platný právní předpis inventární čísla nepožaduje, ale je to velmi účinný nástroj pro zabránění zneužívání a rozkrádání majetku. Přidělování inventárních čísel by se mělo řídit pravidly, které zaručí identifikaci konkrétního inventárního předmětu, jako např. o jaký druh nebo typ majetku se jedná, útvar účetní jednotky, v kterém se jednotlivý majetek používá anebo pořadové číslo, které bude udávat pořadí inventárních předmětů téhož druhu. Inventurní číslo by mělo být jedinečné, nemělo by se opakovat u jiného předmětu a mělo by být umístěno na viditelném místě.

2.2.4. Interní účetní předpisy podnikatelů

Dle §8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je účetní jednotka povinna vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem který zaručuje trvalost účetních záznamů. Tuto povinnost danou legislativou plní účetní jednotka i tím, že zpracovává vnitropodnikové směrnice, stanovující postupy, které odpovídají konkrétním podmínkám příslušné účetní jednotky. Interní účetní předpisy by měly být nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky a měly by být pravidelně revidovány a kontrolovány. Sestavení interních účetních předpisů je poměrně časově náročná záležitost a aby jim každý rozuměl, měly by splňovat určité vlastnosti. Mezi ty nejdůležitější vlastnosti patří: srozumitelnost, věcnost, stručnost, jednoznačnost, přehlednost, komplexnost, nerozpornost s obecně závaznými předpisy, návaznost na ostatní vnitřní předpis příslušné účetní jednotky a zaručena relativní stabilita. Některé účetní jednotky interním účetním předpisům nekladou velký důraz, a proto jim kontrolní úřad může udělit sankci až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Interní účetní předpisy máme povinné, ale také doporučené.

Mezi povinné interní účetní předpisy dané legislativou patří:

a) Zpracování účtového rozvrhu

Účtový rozvrh se sestavuje pro každé účetní období na základě směrné účtové osnovy a je možné ho v průběhu účetního období doplňovat. Směrná účtová osnova je stanovena vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění. Účtový rozvrh je složen z třímístných účtů a musí být dodrženo označení a uspořádání účtových skupin, jak je stanoveno ve směrné účtové osnově.

Účetní jednotka člení účty zpravidla na rozvahové, výsledkové, závěrkové a podrozvahové. Na rozvahových účtech se sledují pohyby aktiv a pasiv a na výsledkových účtech se zachycují náklady a výnosy. Závěrkové účty se používají k uzavírání a otevírání účtů rozvahových a výsledkových. Na podrozvahových účtech, což jsou účty v účtových skupinách 75 až 79 se sledují skutečnosti, které jsou důležité pro účetní jednotku i pro třetí osoby. Jedná se např. o najatý majetek, majetek přijatý do úschovy anebo přijatá depozita a hypotéky. Dále účetní jednotka zachycuje operace na účtech v rámci syntetických účtů, které se dále dělí na analytické účty (Kovalíková, 2018).

b) Systém zpracování účetních záznamů

Obsahem této směrnice je správné vymezení okamžiku vzniku účetního případu, vymezení účetních dokladů a jejich náležitostí, logické číselné řady, předpokladů pro

provádění účetních zápisů, seznam účetních knih a popis projekčně programové dokumentace.

c) Odpisový plán

Odpisový plán slouží účetní jednotce jako podklad pro vyčíslení opravek. Odpisový plán by měl zahrnovat následující skutečnosti:

- metodu odpisování (zda účetní jednotka použije rovnoměrné, výkonové či zrychlené odpisování),
- předpokládanou dobu používání jednotlivých předmětů, včetně způsobu určení této doby a velikosti odpisů dle jednotlivých skupin,
- zařazování a vyřazování předmětů do dlouhodobého majetku z hlediska odpisování,
- období vyčíslování a zaúčtování odpisů (Louša, 2008).

d) Kompetence a podpisové vzory

Obsahem směrnice o kompetencích a podpisových vzorech je určení oprávněných osob, které mají podpisové a rozhodovací kompetence. Dle § 11 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 musí účetní doklady obsahovat podpisový záznam, kterým podpisovatel činí závazný projev souhlasu s účetním záznamem. Vlastnoruční podpis by měl vypadat tak, aby se podle něj dal jednoznačně určit podpisovatel.

Účetní jednotky mohou také využívat elektronický podpis, který nahrazuje vlastnoruční ověřený podpis a řídí se zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.

e) Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Ve směrnici o dlouhodobém majetku je vhodné vymezit osobu, která je zodpovědná za zacházení s dlouhodobým majetkem, bude podepisovat všechny doklady o jeho pořízení nebo technickém zhodnocení, ale také takové doklady, u kterých by mohla vzniknout pochybnost, zda vykazuje či nevykazuje znaky dlouhodobého majetku. U takových sporných dokladů, by měl být výslovně vyznačen charakter tohoto nákladu. Pověřená osoba by měla také zodpovídat za uvedení majetku do užívání nebo za osvědčení, že daný majetek nebo technické zhodnocení lze uvést do užívání (Louša, 2008).

f) Zásoby – oceňování, evidence, účtování

Ve směrnicih o zásobách by v první řadě měly být vymezeny jednotlivé položky zásob jako např. materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Dále zde nesmí chybět informace, zda účetní jednotka účtuje zásoby způsobem A, nebo způsobem B. V případě způsobu A se v průběhu účetního období účtuje pomocí účtové třídy 1 – Zásoby a u způsobu B, se v účtové třídě 1- Zásoby účtuje až ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B smí účetní jednotky používat pouze v tom případě, že budou schopny zajistit průkazné vedení evidence o zásobách a budou schopny v průběhu účetního období prokázat stav těchto zásob včetně ocenění. Způsobem B se zásoby účtují přímo do nákladů a jedná se např. o materiál jako např. kancelářské potřeby, pohonné hmoty, náhradní díly, obaly, ochranné a pracovní prostředky, tonery, úklidové a čisticí prostředky a další (Kovalíková, 2018).

V této směrnici je dále potřeba vymezit náklady, které souvisí s pořízením zásob a jsou součástí pořizovací ceny. Může se jednat např. o přepravné, clo, provize či pojistné. Samozřejmě je nutné také vymezit náklady, které nejsou součástí pořizovací ceny jako např. úroky z úvěrů a zápůjček, kursové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a další.

Dále je nutné vymezit způsob oceňování zásob u stejného druhu zásob, u nevyfakturovaných dodávek či u zásob vytvořených vlastní činností.

g) Směrnice obsahující zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

Postup, který je stanoven při časovém rozlišení nákladů a výnosu se každoročně může měnit jen ve zcela výjimečných případech, které jsou vymezeny v § 7 odst. 4 zákona o účetnictví.

Nová novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., která je prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví dle § 3, § 3a, § 13, § 19 rozšiřuje možnost pro vykazování časového rozlišení aktiv a pasiv v rozvaze. Účetní jednotka má dvě možné alternativy a k rozvahovému dni se rozhodne, který způsob vykazování ji bude vyhovovat. Kombinace obou způsobů však není možná. Časové rozlišení aktiv, mezi které patří náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období nebude nutné v rozvaze vykazovat jako samostatnou položku aktiv „D. Časové rozlišení aktiv“, ale v rámci samostatné položky pohledávky „C.II.3. Časové rozlišení aktiv“. V případě časového rozlišení pasiv, které zahrnuje výdaje příštích období a výnosy příštích období nebude nutné v rozvaze vykazovat jako samostatnou

položku pasiv „D. Časové rozlišení pasiv“, ale v rámci samostatné položky závazků „C. III. Časové rozlišení pasiv“ (Kovalíková, 2018).

Tato směrnice má také za účel vyčíslit správný výsledek hospodaření za účetní období a zajistit, aby náklady a výnosy byly zaúčtovány do období, se kterým časově a věcně souvisejí. V případě účtování o časovém rozlišení je důležité znát jejich titul, výši a období, kterého se týkají. Nevýznamné a pravidelně opakující se výdaje a náklady se časově rozlišovat nemusí. Pokud je jedna z podmínek pro časové rozlišení porušena, musíme vytvořit dohadnou položku aktivní nebo pasivní. Časově se nerozlišují pokuty, penále, manka a škody. Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, při které se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

h) Zásady pro účtování dohadných položek

U dohadných položek rozlišujeme dohadné položky aktivní – 388 a dohadné položky pasivní – 389. U těchto položek známe účel, ale neznáme přesnou částku nebo období čerpání. Při stanovení výše dohadné položky se vychází z dostupných informací jako např. ze smluv, dohod, obvyklé ceny, předešlé dodávky apod.

i) Směrnice pro účtování rezerv

Dle Českého účetního standardu č. 004 by účetní jednotka měla mít ve svém vnitřním předpisu stanovené tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a také způsob vytváření a používání. Dle § 57 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou rezervy určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale zpravidla není jistá částka nebo datum k němuž vzniknou. Ve vnitropodnikových směrniciích by měly být vymezeny případy, kdy účetní jednotka bude vytvářet rezervy a měl by zde být také popsán způsob tvorby rezerv, pokud nastanou okolnosti, které opodstatňují jejich vytvoření. Dále se ve vnitropodnikových směrniciích stanovují okolnosti, které vedou k zúčtování zrušení či použití rezervy a také je vhodné zde stanovit zásady pro inventarizaci rezerv. Účetní jednotka vytváří především zákonné rezervy, které jsou vymezeny zákonem č. 563/1991 Sb., o rezervách a patří mezi ně např. rezervy na opravy, rezervy na pěstební činnost, rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na odbahnění rybníka a další (Louša, 2008).

Účetní jednotka by neměla vytvářet pouze zákonné rezervy, aby podala věrný a poctivý obraz o skutečnostech, které jsou jeho předmětem, a proto by měla tvořit i ostatní

rezervy jako např. rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů, rezervu na restrukturalizaci a další.

j) Používání cizích měn a stanovení kurzů, kurzové rozdíly

Účetnictví se musí vést v české měně, proto cílem této směrnice je stanovit základní postupy, které zajistí správné vyjádření kurzových rozdílů u dokladů vystavených v cizí měně při přepočtu na českou měnu.

k) Cestovní náhrady

Ve směrnici o cestovních náhradách je vhodné vymezit základní pojmy a popsat zásady pro poskytování tuzemských či zahraničních náhrad a vyúčtování pracovních cest.

Mezi doporučené interní účetní předpisy patří např. směrnice pro: oběh účetních dokladů, inventarizaci majetku a závazků, harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky, úschovu účetních záznamů, archivaci dokladů, pravidelnou skartaci, stanovení zásad pro tvorbu a používání opravných položek, vedení pokladny a pokladní operace.

a) Oběh účetních dokladů

Aby účetní doklady byly průkazné, musí obsahovat: označení účetního dokladu, obsah a účastníky účetního případu, částku nebo informaci o ceně, okamžik vytvoření účetního dokladu, okamžik uskutečnění účetního případu a podpisový záznam. Účetní jednotka je povinna vyhotovit účetní doklad hned po zjištění skutečností, které se tím dokládají. Účetní jednotka musí zachytit účetní případ do období se kterým věcně a časově souvisí. Všechny účetní doklady musí být samozřejmě čitelné, vyhotovené trvanlivým způsobem, opravy nemohou vést k neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti účetnictví (Kovalíková, 2018).

Jak tvrdí Kovalíková: „Oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti: třídění, zaevidování, odsouhlasení existence operace, číslování, přezkoušení správnosti, určení účtovacího předpisu (předkontace), zaúčtování a uložení účetních písemností (založení dokladů do příslušných šanonů, složek apod.)“ (2018, s. 54).

b) Inventarizace majetku a závazků

Dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví jsou účetní jednotky povinny inventarizovat majetek a závazky. Inventarizace slouží ke zjišťování skutečného stavu majetku a závazků a

ověřuje se, jestli skutečný stav, který byl zjištěný odpovídá stavu v účetnictví. Ve směrnici by měly být uvedené osoby, které jsou odpovědné za provedení inventury a inventarizace včetně jejich podpisových vzorů a také termín, ke kterému bude inventarizace provedena.

c) Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která doplňuje informace obsažené ve dvou předešlých výkazech. Dále účetní závěrku tvoří přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Povinnost sestavení těchto dvou výkazů je dána kategorizací účetních jednotek dle zákona o účetnictví. Účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu ji vždy sestavují ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Schválení účetní závěrky provádí valná hromada, kterou svolává jednatel společnosti s ručením omezeným a ta projedná účetní závěrku nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. V případě, že je nutné vytvořit dohadnou položku, jako např. u nájemních smluv, tak by ve vnitropodnikové směrnici měl být stanovený postup, jakým způsobem se daná dohadná položka vytváří (Louša, 2008).

V této směrnici, která upravuje proces a sestavení účetní závěrky je důležité uvést harmonogram prací a odpovědné osoby za jednotlivé etapy.

d) Úschova účetních záznamů, archivace dokladů, skartace

V úvodu této směrnice by se mělo objevit vysvětlení některých pojmů jako např. písemnosti, archiválie, spisovna, spisový řád, spisový plán, spisový znak, skartační řád, skartační plán, skartační lhůta či skartační znak. Ve většině případů rozlišujeme tři základní skartační znaky. Skartačním znakem „A“ se označují písemnosti trvalé hodnoty a to znamená, že tyto písemnosti budou trvale uloženy do archivu účetní jednotky. Skartační znak „S“ označuje bezcenné písemnosti, které budou navrženy na zničení po uplynutí skartační lhůty. Posledním skartačním znakem je „V“, kterým se označují písemnosti, u kterých nelze hodnotu určit předem. Tyto písemnosti budou posouzeny po uplynutí skartační doby, zda patří do skupiny „A“ nebo „S“. Účetní jednotka je povinna uchovávat dokumenty vzniklé činnosti podnikatelů zapsaných v obchodním rejstříku. Jedná se např. o zakladatelské dokumenty, statuty, stanovy, organizační řády a schémata, protokoly a zápisy z jednání, účetní závěrky, výroční zprávy a další. Daňové doklady účetní jednotka uchovává po dobu 10 let následujících po roce, kterého se týkají. Dokumenty, které jsou potřebné pro účely důchodového pojištění jako mzdové listy je ukládají 30 let. Doba pro úschovu ostatních

dokumentů je uvedena v Tab. 2.1. Ve směrnici je důležité také uvést osobu, která je zodpovědná za úschovu těchto účetních záznamů a archivování dokladů.

Tab. 2.1 Doba pro uschovávání dokumentů

| Typ dokumentu | Počet let |
|---|-----------|
| Účetní závěrka a výroční zpráva | 10 let |
| Účetní doklady | 5 let |
| Daňové doklady | 10 let |
| Účetní knihy | 5 let |
| Odpisové plány | 5 let |
| Inventurní soupisy | 5 let |
| Účtový rozvrh | 5 let |
| Přehledy | 5 let |
| Účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví | 5 let |
| Podklady pro důchodové zabezpečení zaměstnanců | 30 let |

Zdroj: Kovalíková (2018, s. 304) + zákon o účetnictví, zákon o daních z příjmů a zákon o pojistném na sociální zabezpečení

e) Pokladna a pokladní operace

Touto směrnicí by bylo vhodné vymezit pravidla pro výdej peněz, dny výplat mezd a jejich zasílání. Pokud účetní jednotka používá valuty a ceniny, je vhodné v této směrnici upravit způsob zacházení s nimi. Za ceniny se považují např. známky, kolky, telefonní karty a stravenky. Součástí směrnice by měla být smlouva o hmotné zodpovědnosti pro pracovníky, kteří pracují až už s pokladnou, ceninami či valuty a také by se měla stanovit pravidla pro bezpečný přesun hotovosti větších hodnot. Pokud účetní jednotka poskytuje svým zaměstnancům platební karty na úhrady nákladů u služebních cest či při nákupu zboží a služeb, bylo by vhodné ve směrnici upravit způsob zacházení s těmito kartami (Louša, 2008).

f) Stanovení zásad pro tvorbu a používání opravných položek

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku za takových podmínek, které jsou uvedeny v § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Opravné položky lze tvořit k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, zásobám, krátkodobému

finančnímu majetku a pohledávkám. Opravné položky rozlišujeme daňové, které snižují základ daně z příjmů a zahrnují se do základu pro výpočet daně z příjmů a účetní, které se nezahrnují do základu pro výpočet daně z příjmů. Daňové opravné položky jsou zákonné a účetní jednotka je tvoří v souladu s příslušným zákonem. Účetní opravné položky jsou tvořeny účetní jednotkou proto, aby byl zajištěn věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace, na kterých bude možno dělat ekonomická rozhodnutí.

2.3. Interní audit

Je důležité poznamenat, že interní audit není zároveň i vnitřní kontrola a ani jej nenahrazuje. Kontrola a audit se neliší svými cíli. Jejich hlavním úkolem je vést osoby k jednání, které odpovídá předpisům. Měli by působit také následně, tj. zjišťovat odchylky, které je-li nutno odstranit nebo nikoliv, nezávisí na druhu dohledu, ale na daném podnikovém procesu (Dvořáček, 2000).

Jeden z hlavních rozdílů mezi vnitřní kontrolou a interním auditem je v zařazení, kdy vnitřní kontrola je součástí všech úrovní řízení, na rozdíl od interního auditu, který je nástroj pouze vrcholového vedení. Další rozdíl je v provádění, kdy vnitřní kontrola je prováděna všemi řídicími pracovníky a interní audit má zřízené speciální pracoviště interního auditu. Dále podstatou vnitřní kontroly je zjišťovat odchylky skutečného stavu od stavu žádoucího a interní audit pouze nezávisle ověřuje všechny činnosti společnosti.

Interní audit je především nezávislá a objektivní konzultační činnost, která má za cíl zdokonalovat procesy v organizaci. Interní audit přináší systematicky metodický přístup a tím pomáhá organizacím dosahovat jejich cílů. Moderní pojetí interního auditu se zaměřuje především na ověřovací služby auditu a v praxi rozlišujeme jednotlivé typy auditu, které se liší účelem a cílem např. audit finančních výkazů, audit operací, audit kvality, dodržovací audit, audit informačních systémů, audit podvodů a audit životního prostředí a bezpečnosti práce (Dvořáček, 2005).

Existují také standardy pro výkon práce interního auditora, mezi které patří: Standardy pro profesionální práci interního auditu (SPPIA), Standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) a Obecně přijímané standardy pro výkon veřejnoprávních auditů v USA (GAGAS).

Rozlišujeme dva druhy subjektů, které mohou provádět interní audit. Tradičním subjektem je specializovaná jednotka organizace, která je zřízená v samotné účetní jednotce a

je trvalou součástí organizační struktury účetní jednotky. V současné době to je hojně využívaný způsob, především proto, že jej de facto tvoří zaměstnanci, kteří jsou s organizací a fungováním firmy dobře obeznámeni. Druhým způsobem je outsourcing, kdy určité druhy činností jsou přeneseny na jiné subjekty, které se na danou činnost specializují. Tento způsob je převážně uskutečňován na základě smlouvy. *Jak tvrdí Dvořáček: „Outsourcing hraje významnou úlohu především v podmínkách malých a středních podniků. V nich může představovat i alternativu útvaru (oddělení) interního auditu. Interní audit tak může být zabezpečován z vnějších zdrojů. Tento přístup může být výhodný zejména tehdy, jestliže:*

- a) pro interní audit v konkrétním podniku nejsou potřeba zvláštní znalosti,*
- b) je zatížení interního auditu režijními a fixními náklady příliš vysoké,*
- c) je možné snadno využít externí zkušenosti z jiných podniků,*
- d) znalosti o pracovních procesech je nutné nabýt velmi rychle“ (2000, s. 24).*

Mezinárodní asociace, která si klade za cíl neustálou podporu profesního rozvoje interních auditorů se nazývá The Institute of Internal Auditors (IIA). Tato asociace vznikla v USA a publikuje standardy, kterými se interní auditoři musí řídit při výkonu auditorské profese. Tato asociace udržuje kontakt s interními auditory z celého světa a v jednotlivých státech jsou zřízeny přidružené národní instituty např. v ČR je Český institut interních auditorů. Nejdůležitější mezinárodně účinné normy, které pravidelně vydávají IIA se nazývají Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu (IPPF). Tento dokument obsahuje jednotlivé principy a postupy auditorské praxe.

2.4. Externí audit

Externí audit se definuje jako veřejná služba, která je poskytována kvalifikovanými odborníky v oboru účetnictví. Její provádění spočívá v revizi finančního stavu společnosti pomocí zvláštních norem a speciálních technik. Cílem je stanovit objektivní názor na to, zda stav hospodaření společnosti odpovídá ekonomické a finanční situaci společnosti v daném okamžiku a zda jsou výsledky hospodaření a změny v daném období v souladu s obecně přijatými účetními zásadami (Dvořáček, 2000).

Dle platných legislativních norem může být externím auditorem jak fyzická, tak právnická osoba, která je uvedena v seznamu auditorů. Jediná instituce v České republice, která zřizuje správu auditorů je Komora auditorů České republiky a její působnost upravuje zákon číslo 93/2009 Sb. o auditorech.

Auditorský tým, který tvoří externí audit je hierarchicky rozdělen. Velikost jednotlivého týmu je závislá na více faktorech, ale zpravidla máme čtyři různé subjekty. Prvním ze subjektů je partner, který je zároveň i spoluvlastníkem auditorské společnosti a který zodpovídá za teoretické postupy, a také kontroluje práci jednotlivých členů týmu. Dalším subjektem je manažer, který je vedoucím práce a zodpovídá za řízení, plánování a kontrolu práce dalších členů týmu. Zkušený auditor, který má zkušenosti a znalosti samotnou práci provádí a je zapojen do auditorské práce. Asistent auditora se také zapojuje do auditorské práce, ale má nad sebou odborný dohled a vedení. Auditor poskytuje auditorské služby buď svým jménem a na svůj účet, v auditorské společnosti na její jméno a na její účet, anebo jako zaměstnanec auditora jménem a na jeho účet (Dvořáček, 2000).

Externí auditor by měl objektivně zhodnotit, zda daná účetní jednotka zobrazuje finanční situaci věrně a poctivě. Jednou z nejdůležitějších podmínek externího auditora je jeho absolutní nezávislost, aby nebyl, jakkoliv ovlivněn při vykonávání své práce.

Jak tvrdí Sedláček: „Jako tři základní funkce auditu se uvádějí kontrolní a ujišťovací funkce, která je odvozena z hlavního cíle auditu, tedy přezkoumávání, zda účetní výkazy vyjadřují pravdivý a věrný obraz finanční situace podniku, a zda byly tyto výkazy vytvořeny v souladu s příslušnými zákony. Morální a preventivní funkce představuje působení auditu proti vzniku chyb v účetnictví (někdy i odstrašujícím způsobem) a napomáhá ke snižování možnosti páchat trestné činy nebo podvody v podniku. Poradenská funkce označuje skutečnost, že auditor dokáže svému klientovi také odborně poradit a že pravidelný audit a souběžné působení auditora a pracovníků podniku vede k postupnému zkvalitňování účetního systému“ (2006, s. 19).

Externí audit je v porovnání s interním auditem více legislativně regulován. Mezi předpisy upravující problematiku externího auditu patří: Etický kodex a další interní předpisy KA ČR, Zákon č. 93/2009 Sb. ve znění jeho pozdějších novel, příslušné směrnice EU, Mezinárodní standardy pro audit (ISA), Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE), Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE), Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) a další metodické příručky. Externí audit se řídí také účetními předpisy jako např. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění jeho pozdějších novel, příslušné směrnice a nařízení EU a Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS).

Účetní jednotky, které jsou povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem jsou uvedeny v následující Tab. 2. 2.

Tab. 2. 2 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem u podnikatelských subjektů

| Kategorie účetní jednotky | Povinnost auditu | |
|---------------------------|--|--|
| Velká účetní jednotka | Ano | Ano, pokud vznikne povinnost podle zvláštního právního předpisu. |
| Střední účetní jednotka | Ano | |
| Malá účetní jednotka | <p>A) U a.s. a svěřeneckého fondu vzniká povinnost auditu při splnění alespoň jednoho ukazatele ze tří za dvě po sobě jdoucí účetní období.</p> <p>B) U s.r.o., v.o.s., k.s., fyzické osoby a družstva vzniká povinnost auditu při splnění alespoň dvou ukazatelů ze tří za dvě po sobě jdoucí účetní období</p> | |
| Mikro účetní jednotka | Ne | |

Zdroj: Pilařová a Pilátová, (2016, s. 72)

Jak tvrdí Kolektiv autorů: „zpráva by měla obsahovat alespoň následující skutečnosti: název zprávy, příjemce, určení účetní závěrky, která je předmětem zprávy auditora, odkaz na uplatněné auditorské směrnice ISA a postupy, stručný popis činností, které auditor provedl, výrok auditora, datum zprávy, jméno a sídlo auditora, podpis auditora“ (2016, s. 506).

Výrok auditora může bez výhrad, s výhradou, záporný výrok anebo může výrok odmítnout. Jestliže účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje účetnictví, obdrží výrok bez výhrad. Výrok bez výhrad může být také se zdůrazněním skutečnosti, což znamená, že auditor zdůrazní okolnosti účetní závěrky, které jsou popsány v příloze k účetní závěrce anebo jsou to skutečnosti, které účetní jednotka nemůže ovlivnit (Kolektiv autorů, 2016).

2.5. GDPR (General Data Protection Regulation)

GDPR je zkratka obecného nařízení o ochraně osobních údajů a jedná se o novou revoluční legislativu EU, která zvyšuje ochranu osobních dat občanů a má platnost ve všech

státech Evropské unie. Toto nařízení vzniklo z důvodu zastaralosti předchozí evropské legislativy, kterou řídily zákony na ochranu osobních údajů.

GDPR si klade za cíl hájit práva občanů Evropské unie proti neoprávněnému zacházení s osobními daty. V případě porušení pravidel jsou zavedené astronomické pokuty.

Účinnost GDPR je v celé EU od 25. 5. 2018 a v České republice se tímto nařízením zabývá směrnice č. 95/46/ES a související zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. GDPR tvoří nejvíce ucelený soubor pravidel na ochranu dat na světě a je to namířeno na firmy a instituce, které zacházení s osobními údaji např. zaměstnanců, zákazníků nebo dodavatelů.

Osobní údaje, které má GDPR chránit, jsou definovány jako veškeré informace, které se vztahují k identifikované nebo neidentifikovatelné fyzické osobě a jedná se především o jméno, pohlaví věk, datum narození, osobní stav ale například také fotografický záznam či e-mailová adresa. Nařízení GDPR představuje také zátěž pro firmy, které musí zavést technické, organizační a procesní opatření bez ohledu na jejich velikost či počet zaměstnanců.

3. Charakteristika interního a externího auditu vybrané obchodní společnosti

Následující kapitola se věnuje charakteristice interního a externího auditu vybrané obchodní společnosti. Společnost XY s.r.o. je účetní jednotkou, která je kótována na newyorské burze, a proto má povinnost dodržovat americký zákon SOX, který tvoří její interní audit. V kapitole o interním auditu je vysvětlen americký zákon Sarbanes – Oxley i s jeho základními pilíři. Tento zákon nařizuje testovací kontroly, které musí účetní jednotka dodržovat. SOX se skládá z walkthrough a jednotlivých klíčových kontrol, které jsou v následující kapitole podrobně rozebrány. Za součást interního auditu můžeme považovat také etický kodex společnosti, který popisuje filozofii, postoje, pravidla a zásady, které se uplatňují, dodržují a jsou závazné pro každého zaměstnance bez rozdílu postavení v hierarchii společnosti. Kapitola o interním auditu zahrnuje také popis programu „share point“, který zabezpečuje komunikaci mezi centrálou a všemi pobočkami v oblasti klíčových kontrol. Externí audit je prováděn nezávislým auditorem, což je nadnárodní auditorská firma, která poskytuje profesionální služby v oblasti auditu, daní a dalšího finančního poradenství. Pro externí audit je důležité také ověření procesů v dané firmě. Procesy jsou rozděleny do jednotlivých skupin, které jsou v této kapitole podrobně popsány. Za externí kontrolu lze také považovat kontrola všeobecné zdravotní pojišťovny ČR, jejichž postup je v následující kapitole rozebrán.

Výchozí informace pro tuto kapitolu jsou převzaty z interních dokumentů společnosti XY s.r.o., které jsou pro tuto diplomovou práci poskytnuty.

3.1. SOX (Sarbanes – Oxley)

SOX je americký zákon, platný od roku 2004 a je povinný pro každou akciovou společnost, která je kótována na newyorské burze. Oficiální název je „Zákon o účtové reformě akciových společností a ochraně investorů“ (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002). Název převzal od svých tvůrců, amerického senátora Paula Sarbanesa a poslance Michaela Oxleyho. Tento zákon si klade za cíl snížení rizika a příčin vzniku finančních problémů, podvodů a kriminality a tím zvýšit důvěru investorů. SOX zavádí takové kontrolní mechanismy, které se zaměřují na přesnost účetnictví a finančních výkazů a zpříšňuje tím interní kontrolní procesy. Nevýhodou zákona SOX je zvýšení nákladů

na kontrolní procesy, které pocítují účetní jednotky s výnosy do 100 mil. USD, ale velkou výhodou je zlepšení informačního systému účetní jednotky.

Zákon je povinný pro všechny akciové společnosti, které jsou kótované na newyorské burze a jejich:

- management – přímá osobní zodpovědnost generálního a finančního ředitele za správnost účetních výkazů, předložení nového finančního výkazu,
- zaměstnance – nutnost dodržování stanovených procesů, jejich interní kontrola testování, zvýšení zodpovědnosti,
- vztahy s jinými společnostmi,
- vytvoření komise pro Sarbanes-Oxley, která stanovuje a dohlíží na interní kontroly,
- posílení důležitosti interního auditu.

Tento zákon je dále určen pro auditory těchto společností a další zájmové skupiny jako např. investiční poradce, právníky apod. Zákon také vytvořil Radu pro účtový dohled v akciových společnostech (Public Company Accounting Oversight Board, dále jen PCAOB), která dohlíží na audit finančních výkazů akciových společností formou přísné registrace, standardů, inspekcí a dalších disciplinárních programů. Zákon také vyžaduje, aby Komise pro cenné papíry (SEC – Security and Exchange Commission), ve spolupráci s vládními orgány vybrali členy této rady (PCAOB) (<https://managementmania.com/cs/sox-sarbanes-oxley-act,2015>).

Plné znění zákona má 66 stran. Zákon je rozdělený do jedenácti pilířů a ty jsou dále rozděleny do jednotlivých sekcí.

- 1. Rada pro dohled nad účetnictvím v akciových společnostech (PCAOB) (101-109)** – dohlíží na audit veřejných společností, stanovuje standardy a pravidla auditorských zpráv, kontroluje a vyšetřuje dodržování předpisů. Ustanovuje složení PCAOB, její práva a povinnosti, registraci, poplatky, sankce a standardy.
- 2. Nezávislost auditora (202-209)** – schválení auditorského výboru, rotace auditorských partnerů na pět let.
- 3. Zodpovědnost společnosti (302-308)** – uděluje odpovědnost auditním výborům za jmenování, odškodnění a dohled nad každou registrovanou účetní firmou. V sekci 302 je stanovena přímá osobní zodpovědnost finančního a generálního ředitele za správnost a přesnost finančních výkazů zveřejněných ve výroční zprávě.

4. **Vylepšené finanční zpravodajství (401-408)** – zakazuje osobní půjčky poskytnuté společnosti svým vedoucím pracovníkům a ředitelům. Dále vyžaduje, aby vedoucí pracovníci, ředitelé a hlavní akcionáři zveřejnili určité stanovené transakce s akcemi do dvou pracovních dnů. V sekci 404 jsou stanoveny pokyny k interním kontrolám.
5. **Konflikty zájmů**
6. **Zdroje komise a její pravomoci (602-604)** – schvaluje prostředky na dodatečné odměny za zaměstnance a lepší dohled nad auditory a auditorskými službami.
7. **Studie a správy (702-705)** – zákon stanovuje studie, které jsou potřebné a jejich zodpovědnosti.
8. **Zodpovědnost v oblasti korporačních a trestních podvodů (802-807)** – uložení sankcí, předpisy upravující uchovávání dokumentů týkajících se auditu, trestní postihy za úmyslné či vědomé porušení zákona.
9. **Zpřísnění trestů za trestné činy (904-906)**
10. **Daňové přiznání společnosti** – musí být podepsáno výkonným ředitelem společnosti.
11. **Zodpovědnost vůči korporačnímu podvodu (1103-1107)** – za úmyslné zničení dokumentace je trest až 20 let.

3.1.1. Walkthrough

Walkthrough pomocí přezkoumání, dotazování a pozorování ověřuje, zda kontrola odpovídá dané skutečnosti. Cílem je zachytit a porozumět procesu od začátku do konce. Walkthrough se rozlišuje u klíčových a neklíčových kontrol. O klíčovou kontrolu se jedná tehdy, je-li určena k prevenci nebo odhalování chyb a podvodů, které by mohly v účetní závěrce vést k významné nesprávnosti. Naopak neklíčová kontrola nemá přímý vliv na účetní závěrku, ale může způsobit další rizika. U neklíčové kontroly není vyžadována žádná dokumentace.

Klíčová kontrola se provádí pro každý testovací atribut a při dokumentaci walkthrough je důležité odpovědět na otázky jako např. Kdo provedl aktivitu? Jaké kroky byly provedeny k ověření aktivity? Jaké zdroje byly použity při prozkoumávání?

Pokud se při provádění walkthrough zjistí jakákoli nepřesnost a text dokumentace nesouhlasí s provedeným procesem je vyžadována oprava, skutečnost se musí ověřit a popsat odchylky.

3.1.2. Klíčové kontroly

Klíčová kontrola poskytuje přiměřenou jistotu, že chyby budou včas zjištěny anebo jim bude předcházeno. Účinné ovládání klíčové kontroly by zabránilo dalším poruchám kontroly anebo tyto poruchy zjistí dříve, než se stanou významné pro účetní závěrku. Tato kontrola musí být testována tak, aby poskytla managementu jistotu správného a efektivního fungování klíčové kontroly. Při výběru vzorků pro testování musí účetní jednotka zkontrolovat, zda je výběr úplný a porovnat s hlavní knihou či zkontrolovat správné časové řady. Velikost vzorků pro manuální kontrolu vychází z četnosti kontrolní aktivity a je stanovena pro celý rok testování viz Tab. 3.1

Tab. 3.1 Velikosti vzorku dle četnosti kontrol

| Četnost kontroly | Velikost vzorku |
|------------------|--|
| Vícekrát denně | 25 |
| Denně | 15 |
| Týdně | 5 |
| Měsíčně | 2 |
| Čtvrtletně | 1 |
| Jednou za rok | 1 |
| Dle potřeby | Méně než 25 položek nebo 20 % populace |

Zdroj: interní dokumenty účetní jednotky XY s.r.o.

V případě automatických kontrol si účetní jednotka vybírá zpravidla jeden vzorek. Všechny atributy, které se testují jakoukoli klíčovou kontrolou se musí shromáždit a uchovat. Účetní jednotka je povinna shrnout postup, kterým danou kontrolu provedla a ověřila a uložit tento soubor na sdíleném webu „share point“, anebo jej odevzdat emailem či osobně.

Manuální účetní zápisy

Všechny nesystematické účetní zápisy jsou schvalovány adekvátním způsobem nejpozději následující pracovní den. Testovací kontrola manuálních účetních zápisů spočívá ve výběru vzorku za dané testovací období. Na vybraném vzorku se kontroluje datum a podpis účetního zápisu. Dále musí být manuální účetní zápis ověřen jinou osobou, než jej zpracovala a tou osobou může být manažer nebo osoba, která je minimálně na stejné pracovní pozici jako ten, kdo tento zápis připravil. Důležitou součástí manuálních účetních zápisů je také

příloha, na které musí souhlasit částka a která musí být k zápisu přiložená anebo snadno dohledatelná.

3.1.3. Výjimky kontrol

Klíčové kontroly mohou obsahovat také výjimky, které jsou v následující podkapitole rozebrány. Patří mezi ně bankovní odsouhlasení, nákupní objednávky, fakturace a zásoby.

Bankovní odsouhlasení

Bankovní odsouhlasení se připravuje a posuzuje jednou měsíčně. Hlavní účetní bankovní odsouhlasení připraví a kontrolor jej přezkoumá a schválí. Během testování se také hodnotí, zda jsou položky k odsouhlasení přiměřené. Bankovní odsouhlasení je následně podepsáno hlavní účetní a kontrolorem jako důkaz o přezkoumání.

Nákupní objednávky

Každá jednotlivá nákupní objednávka musí být příslušně schválená.

Fakturace

Všechny zásilky jsou systematicky fakturovány v systému Oracle. Oddělení výzkumu a vývoje každý týden přezkoumává zprávy o chybách v automatických fakturách, aby zajistila fakturování všech zásilek. Chyby fakturace jsou tak včas tímto oddělením vyřešeny. Pro testování je vybrán jeden vzorek automatické faktury. Jestli zodpovědná osoba nemůže daný týden přezkoumat zprávy o chybách, musí být určena osoba náhradní, která přezkoumání vykoná za něho.

Zásoby

Zásoby se fyzicky počítají a upravují nejméně jednou ročně. Schvalování a dokumentace se uschovávají. Pro testování je vybrán jeden vzorek a ten se převede do inventarizačního systému. Celkové úpravy jsou pak zaznamenány v hlavní knize.

3.2. Etický kodex společnosti

Účetní jednotka XY s.r.o. má stanovený etický kodex společnosti, který popisuje filozofii, postoje, pravidla a zásady, které se uplatňují, dodržují a jsou závazné pro každého zaměstnance bez rozdílu postavení v hierarchii společnosti. Etický kodex se skládá z několika částí, které jsou rozděleny na obecné zásady, zásady v rámci interních procesů společnosti, zásady ve vztahu k zákazníkům, k partnerům a důsledky plynoucí z porušování etického kodexu.

Obecné zásady etického kodexu určují základní práva a povinnosti všech zaměstnanců. Je to dokument závazný pro všechny zaměstnance a všichni ho musí respektovat. Každý zaměstnanec musí znát a dodržovat dané legislativní normy a interní předpisy platné pro výkon své funkce. Zaměstnanci se musí chovat čestně a v souladu s morálními a kulturními principy a nemohou zneužívat svého postavení ve společnosti pro své osobní zájmy nebo zájmy třetích osob.

V zásadách etického chování v rámci interních procesů společnosti je daná povinnost všech zaměstnanců respektovat své nadřízené i kolegy a dodržovat zásady vzájemné důvěry a spolupráce. Základem je vždy čestné, slušné a společensky korektní chování. V této části etického kodexu je také zmíněn závazek mlčenlivosti, který musí všichni zaměstnanci povinně dodržovat. Nadřízený musí komunikovat se svými podřízenými s respektem a řešit jejich požadavky. Všichni zaměstnanci se musí chovat s respektem k majetku společnosti a podporovat růst a prosperitu společnosti.

V zásadách etického chování ve vztahu k zákazníkům společnosti je zdůrazněno, že zákazník je vždy na prvním místě a jeho spokojenost je hlavním a základním cílem společnosti. Zákazník nesmí být omezován ve svých zákonných právech a má vždy nárok na slušný a příjemný přístup bez rasových předsudků. Zaměstnanci svým vystupováním před zákazníky reprezentují dobré jméno celé společnosti a svou činnost musí vykonávat s maximálním nasazením.

Zásady etického chování ve vztahu k partnerům společnosti apelují na vyvarování se střetu zájmů, kterému se musí zabránit jakýmkoli opatřením. Zaměstnanci si nemohou ponechat ani poskytovat jakékoli dary a přijímat či poskytovat výhody od třetích osob, které jsou obchodními partnery společnosti.

Důsledky, které plynou z porušování etického kodexu jsou zmíněny v poslední části tohoto dokumentu. Všichni zaměstnanci jsou odpovědní za své chování a dodržování tohoto kodexu. Podezření z porušení etického kodexu budou vždy důkladně prošetřena. Porušením kodexu dojde také k porušení pracovní kázně a může dojít k ukončení pracovního poměru.

3.3. Program „share point“

Program „share point“ zabezpečuje komunikaci mezi centrálou a všemi pobočkami v oblasti klíčových kontrol. Pro dobré fungování firmy je nutné, aby informace a zkušenosti z jiných poboček byly vzájemně vyměňovány napříč celou firmou, protože tento způsob zabezpečuje eliminaci chyb a prevence proti porušování interních pravidel.

Kontrola rizik na společném interním zařízení „share point“ zahrnuje tyto klíčové oblasti:

- vlastní hodnocení kontroly,
- auditů zásob,
- auditů IPP po investičních auditech,
- manažerské dopisy,
- mandát pro základní finanční kontrolu,
- pozitivní platební kontroly,
- certifikáty SOX,
- SOX dokumentace a výsledky testů.

3.4. Externí audit

Společnost XY s.r.o. se dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., řadí mezi velké účetní jednotky, protože dle nové kategorizace účetních jednotek platné od 1. 1. 2016 překračovala alespoň 2 kritéria k datu 31. 12. 2018:

- aktiva celkem 500 000 Kč,
- čistý obrat 1 000 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250.

Od 1. 1. 2018 poprvé mohlo dojít u účetní jednotky k první změně kategorie účetní jednotky (posuzováno za dvě účetní období). U vybrané společnosti XY, s.r.o. ke změně kategorie nedošlo, stále zůstává velkou účetní jednotkou. Díky této kategorizaci má účetní jednotka také povinnosti ověření účetní závěrky auditorem. Jako externí audit si účetní jednotka vybrala nadnárodní auditorskou firmu, která poskytuje profesionální služby v oblasti auditu, daní a dalšího finančního poradenství.

Na konci každého roku vydává společnost XY s.r.o. výroční zprávu, ve které jsou základní údaje o společnosti, popis společnosti, další finanční a nefinanční informace, účetní závěrka, zpráva o vztazích a uzavírá ji zpráva nezávislého auditora. Součástí účetní závěrky je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha. Příložená zpráva nezávislého auditora obsahuje všechny náležitosti a společnost XY s.r.o. obdržela výrok bez výhrad. Účetní jednotka si nechává ověřit účetní závěrku externím auditorem. Mezi metody, ověřující účetní závěrku patří např. „Missing invoice“ a „Double invoice“. Příklad ověření „Missing invoice“ je uveden na Obr. 3. 1 a

„Double invoice na Obr. 3. 2. Dále je na konci každého měsíce v systému vygenerován seznam všech účetních dokladů s identifikačními údaji jako např. jméno účtovatele, datum a čas zaúčtování, název číselné řady.

Obr. 3. 1. Ověřování „Missing invoice“

| SELECTIONS | FROM | TO |
|----------------|------|-----|
| PERIODS | 06 | 06 |
| JOURNALS | 1 | 1 |
| DOCUMENT DATES | / / | / / |
| DAY DATES | / / | / / |

| SELECTION | TO |
|---------------------|----|
| JOURNALS TO PROCESS | 1 |

| PRESENTATION | TO |
|-------------------|----|
| PRESENTATION TYPE | 2 |

COMMUNICATION : MISSING INVOICES JUN 2018

| REPORT STATISTICS | |
|--------------------------|--------|
| PROGRAM NAME | ECL506 |
| NUMBER OF RECORDS READ | 1382 |
| NO. OF RECORDS PROCESSED | 0 |
| NORMAL END OF PROGRAM | |

COMMUNICATION : 406 MISSING INVOICES JUN 2018

ADDRESSEE : SPI CALLER : DATE 22/08/18

| | | | |
|---------------------|----------|----------|-------------------------------|
| PERIODS | 06 | 06 | |
| JOURNALS | 1 | 1 | (IF CHOSEN, JL TYPE MANDATORY |
| DOCUMENT DATES | 00/00/00 | 99/99/99 | |
| DAY DATES | 00/00/00 | 99/99/99 | |
| JOURNALS TO PROCESS | 1 | | (1=INCLUDED, 2=EXCL., 3=ALL |
| PRESENTATION TYPE | 2 | | (1=NORM, 2=MISSING DOC NOS. |

Zdroj: interní dokumenty účetní jednotky XY s.r.o.

Na Obr. 3. 1 je zobrazena kontrolní sestava dokladující, že čísla faktur nechybí v číselné řadě dokladů. Tato sestava dokládá, že v systému za období červen 2018 není vynecháno číslo dokladu a faktury se evidují kompletně bez možnosti pozdějšího zaúčtování vynechaného dokladu. V případě, že se v této sestavě zjistí chybějící číslo dokladu. Je nutné doložit důvod vynechaného čísla dokladu s logickým vysvětlením.

Obr. 3. 2. Ověřování „Double invoice“

| SELECTIONS | FROM | TO |
|----------------|------|-----|
| PERIODS | 06 | 06 |
| JOURNALS | 1 | 1 |
| DOCUMENT DATES | / / | / / |
| DAY DATES | / / | / / |

| SELECTION | TO |
|---------------------|----|
| JOURNALS TO PROCESS | 1 |

| PRESENTATION | TO |
|-------------------|----|
| PRESENTATION TYPE | 2 |

COMMUNICATION : DOUBLE INVOICE NUMBERS JUN 18

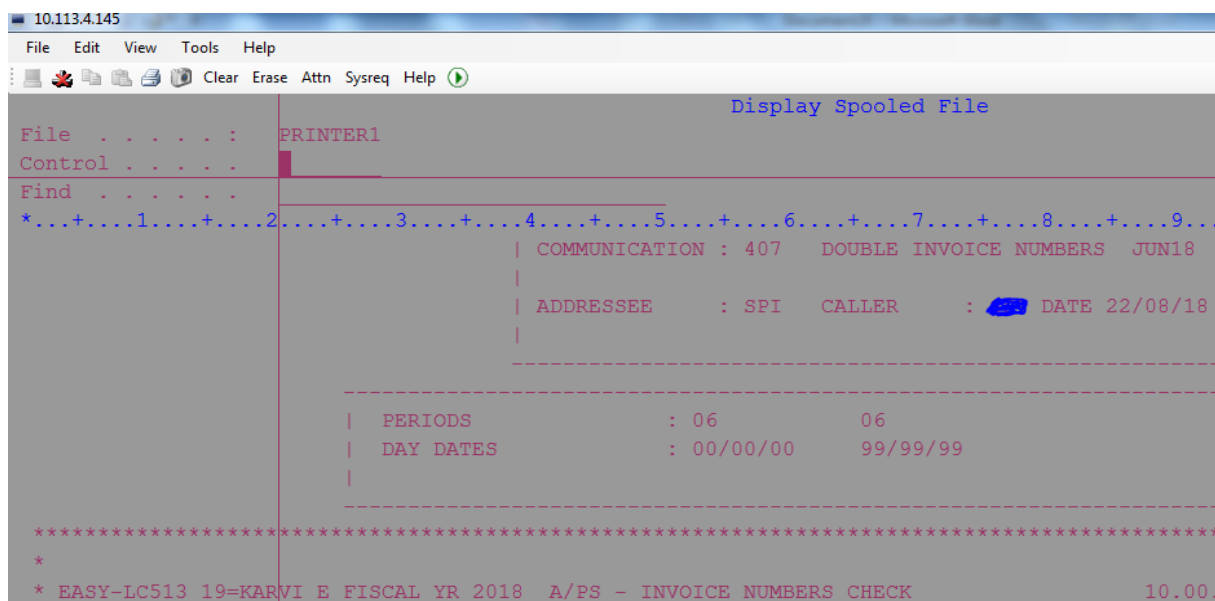
NUMBER COPIES : 1 PRIORITY : 50 PROC.T. : 01

| REPORT STATISTICS | |
|--------------------------|---------|
| PROGRAM NAME | ECL513B |
| NUMBER OF RECORDS READ | 1346 |
| NO. OF RECORDS PROCESSED | 0 |
| NORMAL END OF PROGRAM | |

COMMUNICATION : 406 DOUBLE INVOICE NUMBERS JUN 18

ADDRESSEE : SPI CALLER : DATE 22/08/18

| | | | |
|---------------------|----------|----------|-------------------------------|
| PERIODS | 06 | 06 | |
| JOURNALS | 1 | 1 | (IF CHOSEN, JL TYPE MANDATORY |
| DOCUMENT DATES | 00/00/00 | 99/99/99 | |
| DAY DATES | 00/00/00 | 99/99/99 | |
| JOURNALS TO PROCESS | 1 | | (1=INCLUDED, 2=EXCL., 3=ALL |
| PRESENTATION TYPE | 2 | | (1=NORM, 2=MISSING DOC NOS. |

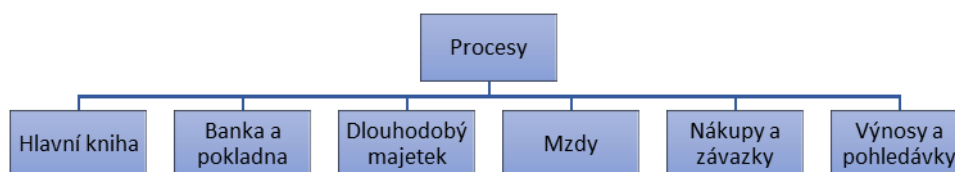


Zdroj: interní dokumenty účetní jednotky XY s.r.o.

Na Obr. 3. 2 je zobrazena sestava dokladující, že v systému za období červen 2018 nejsou stejná čísla dokladů. Tímto je ověřena kontrola, že není zaúčtován dvakrát jeden stejný doklad. Touto kontrolou se eliminuje riziko zdvojení faktur a následnou zdvojenou platbu.

Pro externí audit je důležité také ověření procesů v dané firmě. Procesy jsou rozděleny do jednotlivých skupin, které jsou zobrazeny na Obr. 3. 3.

Obr. 3. 3 Ověřování procesů



Zdroj: interní dokumenty účetní jednotky XY s.r.o.

Hlavní kniha

V ověřování procesů hlavní knihy se kontroluje účtování manuálních zápisů do deníku. Všechny manuální zápisy musí být přezkoumány nezávislým zaměstnancem, který je na stejné nebo vyšší pracovní pozici než zpracovatel a musí být schváleny nejpozději následující pracovní den. Tento zaměstnanec prověřuje, zda je podpůrná dokumentace

přiměřená a dostatečně podporuje daný manuální zápis. Pokud je manuální zápis v pořádku, zaměstnanec ho podepíše a uvede datum podpisu.

Banka a pokladna

Otevírání a uzavírání všech bankovních účtů se provádí v Denveru, což je sídlo účetní jednotky a schvaluje je kontrolor, který se řídí dohodou o řešení nebo smlouvou o poskytování služeb podepsanou každou pobočkou. Všechny bankovní účty, které byly otevřeny nebo uzavřeny před přijetím rozhodnutí nebo podepsáním smlouvy o poskytování služeb, musí být schváleny kontrolorem. Jejich souhlas je doložen podpisy na formuláři žádosti o změnu bankovního mandátu. Přístup k bankovním službám kontroluje správce prostřednictvím přezkoumání zprávy o přístupu systému z banky čtvrtletně, aby byl zajištěn dostatečný přístup k bankovním účtům. Všichni zaměstnanci, kteří již pro společnost nepracují nemají přístup k bankovním účtům společnosti. Přístup pro všechny aktivní zaměstnance je v souladu s jejich pracovními povinnostmi a schvalovacími limity. Kontrola je potvrzena podpisem a datem správce v přehledu o přístupu k systému.

Dlouhodobý majetek

Všechny nákupy kapitálu jsou schvalovány prostřednictvím návrhu investičního projektu před vydáním schválené žádosti, objednávky nebo plnění smluvních závazků. Veškeré přírůstky dlouhodobého majetku nad 10 000 USD jsou měsíčně kontrolovány finančních kontrolorem, aby zajistily:

- každé přidání musí být řádně klasifikováno jako kapitálová aktiva a nemělo by být účtováno do nákladů,
- kategorie aktiv a doba použitelnosti jsou přiřazeny dle potřeby,
- existuje dokumentace při přesunu majetku na fixní aktiva (e-mailová komunikace, zprávy o průběhu atd.),
- účetní hodnota aktiv zaznamenaných v systému souhlasí s podpůrnou dokumentací.

Účetní odpisy jsou vypočítávány hlavní účetní v aplikaci Excel měsíčně s použitím účetní hodnoty aktiv a jejich přidělené životnosti. Výpočet odpisů je přezkoumán a schválen před zveřejněním správcem.

Všechny prodeje, obchody a převody aktiv musí být povoleny správcem společnosti před pohybem fyzických aktiv a zaznamenáním transakce v hlavní knize. Schválení je doloženo jejich podpisem a datem na formuláři k odstranění.

Mzdy

Systém správně vypočítává mzdové náklady každého zaměstnance na základě odpracovaných hodin a míry výplaty zobrazené v systému.

Každé čtvrtletí se kontroluje veškerý systémový přístup. Systémové role a oprávnění jsou vygenerovány z lokálního systému a jsou potvrzeny podle potřeby.

Nákupy a závazky

Všechny objednávky a nákupní příkazy jsou schváleny podle požadavků před přijetím zboží a služeb a zaplacením faktury. Všechny změny hlavního souboru dodavatele jsou schváleny kontrolorem prostřednictvím formuláře. U všech faktur se porovnává tzv. třicestná shoda faktur. Třicestná shoda znamená, že u všech faktur se porovnávají klíčové složky faktury (číslo dodavatele, množství a cena) s objednávkou. Pokud nedojde k úplné shodě, objeví se podtržená objednávka a faktura nemůže být zaúčtována a zaplacená, dokud není problém odstraněn.

Všechny faktury, pro které nejsou požadovány nákupní objednávky (služby, doprava, přeprava) jsou schváleny v souladu s řídicím orgánem před zaplacením faktury. Schválení je potvrzeno v systému nebo ručně na faktuře. U přijatého zboží a poskytnutých služeb, které ještě nebyly fakturovány, kontrolor provádí časový rozvrh nákladů v měsíci, ve kterém je zboží obdrženo nebo jsou poskytovány služby.

Výnosy a pohledávky

Poslední sobotu každého účetního období provede systém Oracle poslední plánovanou úlohu automatické fakturace. Transakce zadané po uplynutí této doby jsou zaznamenány v následujícím období. Po spuštění úlohy automatické fakturace se zkontroluje automatický seznam faktur, aby se zajistilo, že všechny prodeje za daný měsíc byly v systému správně zpracovány. Pokud je celkový objem nezpracovaných transakcí za měsíc vyšší než 25 000 USD, zaznamená se přírůstek výnosů a veškeré nezpracované transakce jsou sledovány a vyřešeny do 7 pracovních dnů.

Za externí kontrolu lze také považovat kontrola všeobecné zdravotní pojišťovny ČR. Nejprve je účetní jednotka vyzvána oznámením o provedení kontroly plateb pojistného na veřejné zdravotní pojištění a dodržení ostatních povinností plátce pojistného. Oznámení obsahuje datum a čas zahájení kontroly, pověřenou osobu touto kontrolou, místo kontroly a předmět kontroly. Dále Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky vydá zprávu o

výsledku kontroly plateb pojistného na veřejné zdravotní pojištění a dodržování ostatních povinností plátce pojistného. V této zprávě jsou uvedeni pracovníci, kteří kontrolu provedli, důvod a období kontroly a předmět kontroly. Na konci zprávy je uveden výsledek včetně výpočtu pojistného.

4. Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní společnosti

Čtvrtá kapitola se zabývá předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému vybrané obchodní společnosti XY s.r.o., která se zaměřuje na výrobu a prodej produktů pro stavební a zemědělskou oblast. Tato kapitola obsahuje údaje o organizaci účtáren, systému zpracování účetnictví a také informace o inventarizaci majetků a závazků. Součástí této kapitoly je podrobný rozbor interních účetních předpisů účetní jednotky včetně vlastních návrhů směrnic, které účetní jednotka nemá zpracované nebo byla potřeba je aktualizovat. Jsou zde vlastní návrhy těchto směrnic: směrnice na zpracování účtového rozvrh, systém zpracování účetních záznamů, vedení pokladny a pokladní operace, odpisový plán, zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, zásady pro použití dohadných položek, směrnice pro účtování rezerv, oceňování majetku a závazků v cizí měně (kurzové rozdíly), směrnice pro cestovní náhrady, oběh přijatých faktur a směrnice na uzávěrkové práce.

Výchozí informace pro tuto kapitolu jsou převzaty z interních dokumentů společnosti XY s.r.o., které jsou pro tuto diplomovou práci poskytnuty.

4.1. Organizace účtáren

Vybraná účetní jednotka si zajišťuje účetnictví sama a má zřízenou jednu centralizovanou účtárnu, která zabezpečuje celý chod firmy v oblasti investičního, materiálového, mzdového, provozního a finančního účetnictví. Dále výpočet mezd je zprostředkován externí firmou na základě podkladů od personálního oddělení. Účetnictví zastřešuje finanční manažer ve spolupráci s hlavní účetní. Jeden z hlavních předpokladů řádného fungování vnitřního kontrolního systému je tímto splněn.

4.2. Systém zpracování účetnictví

Účetní jednotka XY s.r.o. používá pro zpracování účetnictví souběžně ve dvou měnách software AS 400 a dále také software ASTERIX a ORACLE. Účetní jednotka má dvě hlavní knihy z důvodu vedení účetnictví v CZK a v EUR. Pro převádění české hlavní knihy do hlavní knihy v eurech používají roční kurz stanovený Českou národní bankou první

pracovní den v novém roce. Pro účtování faktur v cizích měnách používá účetní jednotka měsíční kurz.

Dalším předpokladem pro řádné fungování vnitřního kontrolního systému je seznam účetních knih. Účetní jednotka tento předpoklad splňuje dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 a účtuje v deníku, hlavní knize, knihách analytických účtů a v knihách podrozvahových účtů. Účty jsou rozděleny na české a eurové pro účely konsolidace.

Dalším bodem jsou počítačové sestavy, které si účetní jednotka může vygenerovat pro všechny účty. Sestavy mohou být vygenerovány dle různých kritérií a dle účelu ke kterému budou sloužit např. dle EUR účtu, CZK účtu, středisek (údržba, administrativa, výroba a rozdělení výroby dle druhu výrobku, mzdové náklady), dle přímých a nepřímých nákladů, rozvahových účtů, nákladových a výnosových účtů.

Pro zajištění průkazně vedeného účetnictví má účetní jednotka řádně vedené dokladové řady, které jsou číslovány vzestupně a jsou rozděleny do několika číselných řad např. MIC, PAC, OTH, FV1, FV01, PV 1 a další. Účetní jednotka splňuje všechny požadavky dané § 11 zákona o účetnictví 563/1991 Sb., ve znění účinném k 1. 1. 2018 a všechny účetní doklady obsahují označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníky, peněžní částku, okamžik vyhotovení účetního dokladu a uskutečnění účetního případu. Dále jsou také na každém dokladu uvedeny podpisové záznamy osoby, která má zodpovědnost za účetní případ a za jeho zaúčtování. Všechny doklady jsou pro elektronickou archivaci uchovávány v programu ASTERIX, kde jsou kdykoliv k dispozici pro zobrazení. Doklady jsou také archivované v papírové podobě pro účel kontroly.

Účetní jednotka má také sestavený účtový rozvrh, který sestavuje hlavní účetní. Tento účtový rozvrh je vyhotoven v takovém členění, aby vyhovoval požadavkům vedení mateřské společnosti. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu, tak v účtovém rozvrhu stanovuje uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci kterých se vytvářejí analytické účty. Účtový rozvrh je pravidelně aktualizován.

4.3. Inventarizace majetku a závazků

Dalším nástrojem vnitřního kontrolního systému je inventarizace majetku a závazků. Účetní jednotka provádí vždy na konci roku zákonnou inventarizaci majetku a materiálových

skladů (hotové výrobky, nedokončená výroba, oleje a nástroje). Dále také provádí dobrovolnou inventarizaci hotových výrobků a oceli každý měsíc.

Inventarizace by se měla provádět u veškerého majetku a závazků vedeného v účetnictví, u majetku vedeného v operativní evidenci (drobný hmotný a nehmotný majetek) a také u cizího majetku (např. najaté předměty v rámci operativního majetku, majetku přijatého do úschovy). Majetek, který patří jiné společnosti je nutno zachytit na zvláštních inventurních soupisech odděleně podle jednotlivých společností, jímž zašle jedno vyhotovení inventurního soupisu.

V případech, kdy nelze provést inventarizaci majetku zodpovědným pracovníkem, je možné pověřit inventarizací jinou osobu. Při inventarizaci se vyhodnocuje dobytnost, správnost pohledávek se odsouhlasuje konfirmačními dopisy. Inventurní seznamy vyhotoví oddělené účtárny spolu s oddělením nákupu a chybějící nebo nově zjištěný majetek zapíše osoby provádějící inventuru do seznamu.

Za zabezpečení inventarizací, řízení a kontrolu prací spojených s prováděním inventarizace majetku a závazků zodpovídá inventarizační komise, která má zvoleného vedoucího komise. Vedoucí komise řídí, koordinuje a kontroluje provádění inventarizace dle stanovené zodpovědnosti. Vedoucí také navrhuje další osoby provádějící inventuru. Komise musí být nejméně dvoučlenná a jejich složení schvaluje finanční ředitel. Komise projednává zjištěné inventarizační rozdíly a sepisují protokol o vzniku zaviněného manka a škod. Dále vyhotovují protokoly o provedené inventarizaci a inventarizační sestavy, které podepíše všichni členové provádějící inventarizace příslušného majetku. Na základě protokolu o provedené inventarizaci, kterou vyhotoví pracovník zodpovědný za provedení inventarizace příslušného druhu majetku nebo závazku je vyhotovena Zpráva o celkovém zhodnocení provedení inventarizací, kterou schvaluje inventarizační komise.

Přílohu protokolu o provedené inventarizaci tvoří inventurní seznamy či soupisy majetku a závazků podepsané všemi pracovníky, kteří provedli inventuru.

Za inventarizační rozdíl, kterým označuje rozdíl mezi stavem v účetnictví a skutečným stavem majetku a závazků který je zjištěný při inventarizaci, se považují případy, kdy:

- skutečný stav je nižší (manko, schodek u peněžní hotovosti a cenin) než v účetnictví a rozdíl mezi těmito stavy není možné doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem,
- skutečný stav je vyšší (přebytek) než evidovaný stav a rozdíl mezi těmito stavy není možné prokázat způsobem stanoveným zákonem.

4.4. Interní účetní předpisy účetní jednotky

Účetní jednotka XY s.r.o. zpracovává interní účetní předpisy pro splnění povinnosti dle §8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kdy je účetní jednotka povinna vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Dle legislativy by účetní jednotka měla zpracovávat a pravidelně aktualizovat následující vnitropodnikové směrnice. Pokud účetní jednotka nemá zpracovanou danou směrnici a povinnost pro sestavení vyplývá z legislativy, je navržen vlastní návrh dle potřeb společnosti XY s.r.o. Návrhy vnitropodnikových směrnic jsou provedeny na základě analýzy a konzultace především s vedením společnosti a ekonomickým oddělením společnosti XY s.r.o.:

- Směrnice č.1 Zpracování účtového rozvrhu
- Směrnice č.2 Systém zpracování účetních záznamů
- Směrnice č. 3 Vedení pokladny a pokladní operace
- Směrnice č. 4 Odpisový plán
- Směrnice č. 5 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- Směrnice č. 6 Stanovení zásad pro použití dohadných položek
- Směrnice č. 7 Účtování rezerv
- Směrnice č. 8 Oceňování majetku a závazků v cizí měně (kurzové rozdíly)
- Směrnice č. 9 Cestovní náhrady
- Směrnice č. 10 Oběh přijatých faktur
- Směrnice č. 11 Uzávěrkové práce

a) Zpracování účtového rozvrhu

Účetní jednotka nemá zpracovanou vnitropodnikovou směrnici o zpracování účtového rozvrhu, proto je navržen následující vlastní návrh.

| Směrnice č. 1 společnosti XY s.r.o. | |
|-------------------------------------|--------------------|
| ZPRACOVÁNÍ ÚČTOVÉHO ROZVRHU | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je definovat způsob zpracování účtového rozvrhu ve společnosti XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Český účetní standardy pro podnikatele,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Postup:

Účtový rozvrh je sestavený na základě směrné účtové osnovy a jeho sestavení je v kompetenci hlavní účetní. Hlavní účetní sestaví návrh účtového rozvrhu a předá ho k posouzení finančnímu řediteli, auditorské firmě a daňovému poradci. K vytvoření účtového rozvrhu je potřeba souhlas všech uvedených osob. Pokud k prvnímu dni účetního období nedojde ke změně v účtovém rozvrhu, který platil v předešlém účetním období, pokračuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v dalším účetním období. Účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu, proto v účtovém rozvrhu stanovuje uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy. Při sestavování účtového rozvrhu účetní jednotka vychází z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Číslo účtu se skládá ze dvou trojčíslí, z nichž první trojčíslí představuje syntetický účet a druhé trojčíslí uvádí analytický účet. V případě, že se syntetický účet analyticky nerozlišuje, je ponecháno druhé trojčíslí v podobě 000.

Rozvahové účty tvoří třídy 0 až 4, výsledkové účty jsou účty tříd 5 a 6 a závěrkové účty tvoří třída 7. Účtový rozvrh se doplňuje v průběhu účetního období dle potřeb, ale jen osobami zodpovědnými za sestavení účtového rozvrhu.

Ve společnosti jsou zavedeny analytické účty podle měny k pokladně, bance, dále k materiálu a ostatním službám. Analytické účty k pokladně jsou rozděleny podle měny na CZK (211001), EUR (211002), GBP (211003) a UCD (211004).

Dále jsou ve společnosti vedeny analytické účty k účtu 343 – Daň z přidané hodnoty dle příslušné daňové sazby.

Vytvořený účtový rozvrh je uveden v příloze č. 1 této diplomové práce. Účtový rozvrh za dané účetní období je založen u účetních sestav.

b) Systém zpracování účetních záznamů

Společnost XY s.r.o. nemá zpracované směrnice o systému zpracování účetních záznamů, proto je navržen vlastní návrh této směrnice.

| Směrnice č. 2 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit postup při zpracování účetních záznamů ve společnosti XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele.

Postup:

Účetní jednotka vede účetnictví interně a má zřízenou jednu centralizovanou účtárnu, která zabezpečuje celý chod firmy. Dále výpočet mezd je zprostředkován externí firmou na základě podkladů od personálního oddělení. Účetnictví zastřešuje finanční manažer ve spolupráci s hlavní účetní.

Účetní jednotka XY s.r.o. používá pro zpracování účetnictví software AS 400 a dále také software ASTERIX a ORACLE. Každý zaměstnanec má možnost nahlédnout do uživatelské příručky, která je součástí softwaru. Program je dobře zabezpečen prostřednictvím hesel a přístupových práv.

Účetní jednotka účtuje v deníku, hlavní knize, knihách analytických účtů a v knihách podrozvahových účtů.

c) Vedení pokladny a pokladní operace

Směrnice, která stanovuje postupy při vedení pokladny ve společnosti XY s.r.o. potřebovala aktualizaci, proto je navržen vlastní návrh této směrnice.

| Směrnice č. 3 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| VEDENÍ POKLADNY A POKLADNÍ OPERACE | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit postup při vedení pokladny ve společnosti XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Postup:

Ve společnosti jsou zavedeny tyto pokladny:

- Pokladna CZK (maximální limit 100 000 CZK),

- Pokladna EUR (maximální limit 2 500 EUR),
- Pokladna GBP (maximální limit 1 000 GBP),
- Pokladna USD (maximální limit 500 USD).

Pokladna slouží pro realizaci nezbytných hotovostních operací zaměstnanců účetní jednotky. Pro disponování s pokladní hotovostí je pověřen odpovědný zaměstnanec účetní jednotky (hlavní účetní). Každý výdej musí být doložen originálním dokladem transakce, např. paragonem, stvrzenkou apod. Zaměstnanec pověřený vedením pokladny odpovídá za kontrolu předloženého dokladu z hlediska formální správnosti, srozumitelnosti a čitelnosti. Současně k těmto dokladům musí být vyhotoven výdajový pokladní doklad a doloženo a schváleno vyúčtování firemních výdajů, nebo schválené výdaje na tuzemskou (zahraniční) pracovní cestu. Tyto doklady budou před výplatou předloženy k odsouhlasení přímému nadřízenému zaměstnanci a finančnímu řediteli. Výdaje ředitele schvaluje jeho přímý nadřízený v evropské struktuře skupiny. Příjmové pokladní doklady schvaluje finanční ředitel, v případě jeho nepřítomnosti personální ředitel.

Zaměstnanec předkládající doklady k vyúčtování stvrzuje svým podpisem převzetí/navrácení vyúčtované částky až po kontrole a schválení finančním ředitelem. Zaměstnancům je možno poskytnout provozní zálohu, kterou jsou povinni vyúčtovat. O tom, komu bude poskytnuta provozní záloha, rozhoduje finanční ředitel, v případě jeho nepřítomnosti personální ředitel.

Výdajový pokladní doklad bude finančním oddělením vystaven až po předložení schváleného dokladu. Do pole „Účel“ je nutné doplnit další doplňující informace, např. v případě nákladů na reprezentaci účel akce, seznam účastníků apod. Výdajový pokladní doklad se vystavuje vždy jako originál s jednou kopií. Originál po ukončení transakce eviduje a zakládá odpovědný zaměstnanec, kopii obdrží zaměstnanec předkládající vyúčtování.

Zaměstnanci budou dbát na to, aby případné poskytnuté dary pořízené z hotovosti byly v souladu s politikou společnosti.

Zaměstnanci budou dbát na to, aby nákupy prováděli u plátců DPH, a současně odpovídají za to, že daňové doklady, jejichž proplacení budou požadovat, budou mít náležitosti podle § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Aktuální informace budou zaměstnancům poskytnuty na finančním oddělení společnosti. Pro evidence všech pokladen vede odpovědný zaměstnanec elektronické pokladní knihy.

Výše uvedené pokladny budou v účetnictví rozlišeny samostatnými analytickými účty. Současně tak budou analyticky členěny i účty Peníze na cestě a Valuty na cestě

(syntetický účet 261). Každý výdajový a příjmový pokladní doklad je očíslován odpovědným zaměstnancem a dále bude obsahovat veškeré předepsané náležitosti. Na výdajovém a příjmovém pokladním dokladu bude uvedeno datum skutečné výplaty, nikoliv datum, které je uvedeno na paragonech, stvrzenkách apod.

Doklady, které chtějí zaměstnanci proplatit, předloží k proplacení jen v tom případě, že v pokladně bude dostatek prostředků. V případě nedostatečného stavu hotovosti, doplní hotovost formou výběru z bankovního účtu společnosti finanční ředitel nebo odpovědný zaměstnanec. Inventarizace všech pokladen bude prováděna minimálně 1 x za měsíc, a to nejméně k datu účetní závěrky. Hotovost musí souhlasit se zůstatkem vykázaným v účetnictví a v pokladní knize. O tomto odsouhlasení je proveden odpovědným zaměstnancem a finančním ředitelem inventurní zápis, který je součástí měsíční závěrky.

Zaměstnanci pověřeni vedením pokladny mají podepsanou hmotnou odpovědnost za svěřené prostředky. Dále se zavazují, že budou dbát na to, aby pokladní doklady měly náležitosti podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a odpočet DPH budou provádět pouze v tom případě, že doklady budou obsahovat veškeré předepsané náležitosti uvedené v § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Při předávání pokladní hotovosti ve všech výše uvedených pokladnách z důvodu nepřítomnosti odpovědného pracovníka bude vždy provedena mimořádná inventarizace pokladny za účasti zastupujícího zaměstnance a odpovědného zaměstnance (je-li přítomen) nebo finančního ředitele (je-li odpovědný zaměstnanec již nepřítomen). Zúčastnění zaměstnanci následně podepíší protokol o stavu hotovosti. Stejně bude postupováno při předání všech pokladen zpět odpovědnému zaměstnanci, při jeho návratu do zaměstnání.

d) Odpisový plán

Účetní jednotka nemá vytvořené vnitropodnikové směrnice, proto je navržen následující vlastní návrh.

| Směrnice č. 4 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| ODPISOVÝ PLÁN | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit odpisový plán pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- §4, § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 013,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 014,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Postup:

Pořizovací cena dlouhodobého majetku, s výjimkou pozemků a nedokončených investic, je odpisována po dobu odhadované životnosti majetku lineární metodou následujícím způsobem.

| Druh majetku | Metoda odpisování – lineární – počet let |
|-----------------------------|--|
| Technické zhodnocení budovy | Dle doby nájmu |
| Výrobní stroje | 15 |
| Vyzdívka pece | 8 |
| Počítačové systémy | 4 |
| Dopravní prostředky | 4 |
| Čelisti | 3 |
| Software | 3 |

Dle přílohy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se majetek zařazuje do odpisové skupiny. O odpisech je účtováno na vrub účtu 551000 a ve prospěch účtu 082000.

e) Podpisové záznamy osob, které jednají jménem firmy

Účetní jednotka má sestavenou směrnici o podpisových záznamech osob, které jednají jménem firmy a informuje zde o tom, že účelem této směrnice je stanovit postup při podepisování dokumentů (smlouvy s dodavateli, pracovní smlouvy atd.). Podpisový záznam osoby, která jedná jménem firmy, je podpisový záznam statutárního orgánu nebo osoby pověřené statutárním orgánem. Statutárním orgánem této účetní jednotky jsou jednatelé a jménem společnosti jednají oba společně. V případě nepřítomnosti jednoho z jednatelů je udělena plná moc. Podpisové vzory jsou k nahlédnutí u hlavní účetní.

Vytvořená směrnice společností XY s.r.o. o podpisových záznamech osob, které jednají jménem firmy je uvedena v příloze č. 2 této diplomové práce.

f) Dlouhodobý majetek

Na začátku směrnice o dlouhodobém majetku je vymezen účel, rozsah platnosti a zodpovědnosti směrnice a odkazy na interní a externí dokumenty, včetně legislativní úpravy. Dále jsou zde vymezeny pojmy jako dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, technické zhodnocení, včetně účtů, na které se účtují. Součástí směrnice je také popis práce odpovědných zaměstnanců, kde je uvedený přesný postup při objednání dlouhodobého majetku.

Vytvořená směrnice společností XY s.r.o. o dlouhodobém majetku je uvedena v příloze č. 3 této diplomové práce.

g) Směrnice obsahující zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

Účetní jednotka nemá směrnici obsahující zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, proto je navržen následující návrh.

| Směrnice č. 5 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| ZÁSADY PRO ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy.

Postup:

Dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů se náklady a výnosy účtují do období, se kterým časově a věcně souvisí tzv. aktuální princip. Hlavní účetní má zodpovědnost za dodržování této zásady a v případě sporných účetních záznamů rozhoduje finanční ředitel o jejich účtování.

Rozdíl mezi časovým rozlišením, dohadnými položkami a rezervami je následující:

| | | | |
|-------------------------|------------------------------|----------------------|---------------------|
| Časové rozlišení | Známe druh nákladu či výnosu | Známe přesnou částku | Známe přesné období |
| Dohadné položky | Známe druh nákladu či výnosu | Odhadujeme částku | Známe přesné období |
| Rezervy | Známe druh nákladu i výnosu | Neznáme částku | Neznáme období |

Při inventarizaci účtů časového rozlišení se musí posoudit jejich výše a odůvodněnost.

Přístup k časovému rozlišení se nesmí každoročně měnit a ke změnám může dojít jen ve zcela výjimečných případech k prvnímu dni účetního období a to tehdy, zdale by tato změna přispěla k věrnému a poctivému obrazu účetnictví.

Účty časového rozlišení:

- náklady příštích období (účet 381),

- výdaje příštích období (účet 383),
- výnosy příštích období (účet 384),
- příjmy příštích období (účet 385).

Společnost XY s.r.o. se rozhodla, že doklady, které přijdou do 15. dne, který následuje po daném měsíci a které se věcně a časově vztahují k předcházejícímu měsíci, zaúčtuje se doklad do tohoto předchozího měsíce. Doklady, které přijdou do společnosti po tomto termínu, budou už zaúčtovány do měsíce, ve kterém došly, a to jako nevyfakturovaná dodávka pomocí dohadných účtů. Náklady, které plynou za audit a daňové poradenství se budou účtovat do příslušného účetního období v závislosti na smlouvě s auditorem či daňovým poradcem. Společnost XY s.r.o. stanovuje, že pravidelně opakující se platby a nevýznamné částky se nebudou časově rozlišovat. Hranice pro významnost byla stanovena na 10 tis. Kč. Dále účetní jednotka časově nerozlišuje pokuty, penále a manka a škody.

h) Směrnice pro stanovení zásad pro použití dohadných položek

Účetní jednotka nemá směrnici obsahující zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, proto je navržen následující návrh.

| Směrnice č. 6 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| STANOVENÍ ZÁSAD PRO POUŽITÍ DOHADNÝCH POLOŽEK | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit zásady pro použití dohadných položek pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy.

Postup:

Společnost XY s.r.o. rozlišuje:

- dohadné položky aktivní – účet 388,
- dohadné položky pasivní – účet 389.

Rozdíl mezi časovým rozlišením, dohadnými položkami a rezervami je následující:

| | | | |
|-------------------------|------------------------------|----------------------|---------------------|
| Časové rozlišení | Známe druh nákladu či výnosu | Známe přesnou částku | Známe přesné období |
| Dohadné položky | Známe druh nákladu či výnosu | Odhadujeme částku | Známe přesné období |
| Rezervy | Známe druh nákladu i výnosu | Neznáme částku | Neznáme období |

Společnost XY s.r.o. o dohadných položkách aktivních účtuje například v případě pohledávky za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, kdy pojistná náhrada ještě nebyla poskytnuta a konečná výše nebyla pojišťovnou ke konci rozvahového dne stanovena. Na dohadných položkách pasivních společnost účtuje například o nevyfakturovaných dodávkách.

i) Směrnice pro účtování rezerv

| | |
|--|--------------------|
| Směrnice č. 7 společnosti XY s.r.o. | |
| ÚČTOVÁNÍ REZERV | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit směrnici pro účtování rezerv pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- Český účetní standard pro podnikatele č. 004,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 019,
- § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Postup:

Společnost XY s.r.o. tvoří rezervy k pokrytí budoucích rizik a výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá částka nebo datum, v němž budou plněny.

Rezervy podle zvláštních právních předpisů tzv. zákonné rezervy jsou daňově uznatelné a patří mezi ně např. rezerva na opravu hmotného majetku. Rezervu na opravu hmotného majetku nelze tvořit k majetku z první odpisové skupiny a doba odepisování musí být více než pět let. Při tvorbě zákonné rezervy na opravu hmotného majetku by měl být vytvořen plán oprav, rozpočet nákladů na opravy, směrnice o tvorbě a použití rezerv a inventární karta rezerv. Zákonná rezerva na opravu hmotného majetku lze tvořit minimálně za dvě zdaňovací období.

Rezervy tvořené na základě účetních předpisů tzv. účetní rezervy nejsou daňově uznatelné a patří mezi ně např. rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky a rezerva na restrukturalizaci. Restrukturalizace je program, kterým se předmět činnosti významně změní např. přemístění aktivit do jiné oblasti, uzavření provozu nebo

ukončení části podnikatelských aktivit. Rezerva se musí přestat čerpat, jakmile pominou důvody existence těchto rezerv.

Rozdíl mezi časovým rozlišením, dohadnými položkami a rezervami je následující:

| | | | |
|-------------------------|------------------------------|----------------------|---------------------|
| Časové rozlišení | Známe druh nákladu či výnosu | Známe přesnou částku | Známe přesné období |
| Dohadné položky | Známe druh nákladu či výnosu | Odhadujeme částku | Známe přesné období |
| Rezervy | Známe druh nákladu i výnosu | Neznáme částku | Neznáme období |

Rezerva na nevybranou dovolenou se k rozvahovému dni tvoří na základě analýzy nevybrané dovolené za dané účetní období a předpokládaných průměrných nákladů obsahujících náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle zaměstnanců.

Rezervu na daň z příjmů vytváří společnost, protože okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období dojde k rozpuštění rezervy a zaúčtování zjištěné daňové povinnosti. V rozvaze je rezerva na daň z příjmů snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů a výsledná pohledávka je vykázána v položce „Stát – daňové pohledávky“.

j) Oceňování majetku a závazků v cizí měně (kurzové rozdíly)

| | |
|--|--------------------|
| Směrnice č. 8 společnosti XY s.r.o. | |
| OCEŇOVÁNÍ MAJETKU A ZÁVAZKŮ V CIZÍ MĚNĚ (KURZOVÉ ROZDÍLY) | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit směrnici pro oceňování majetku a závazků v cizí měně pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy.

Postup:

Účetní jednotka je povinna přepočítat hodnotu majetku a závazků, které jsou uvedené v cizí měně na hodnotu v české měně daným kurzem devizového trhu. U kurzových rozdílů vznikajících v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků, které jsou vyjádřené v cizí měně, se uskutečněním účetního případu se má na mysli:

- úhrada závazků a inkaso pohledávky,
- postoupení nebo vznik pohledávky,
- převzetí dluhu od původního dlužníka,
- vzájemné započtení pohledávek,
- úhrada úvěru či půjčky novým úvěrem či půjčkou,
- převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.

Nesmí se zapomenout účtovat o kurzových rozdílech u valutové pokladny a na devizovém účtu v případě, že kde dni účetní závěrky vykazují nenulový zůstatek.

Kurzové rozdíly z majetku a dluhů v cizí měně se evidují v rozvaze na účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku. Do nákladů, resp. výnosů, se kurzové rozdíly zaznamenají až v okamžiku zachycení příslušných smluvních vztahů nebo v případě, kdy očekávané smluvní vztahy nevzniknou.

Pro přepočet transakce v cizí měně, účetní jednotka používá denní kurz ČNB. Aktiva a pasiva v zahraniční měně se k rozvahovému dni přepočítává podle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Nerealizované kurzové zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

Pohledávky a závazky, které vznikají mezi zahraničními partnery se zpravidla fakturují v cizí měně. Pro přepočet cizí měny je důležitý datum vystavení faktury nebo datum přijetí faktury od daného zahraničního partnera. Při úhradě faktury nastává situace, kdy platba

probíhá v jiném kurzu, tedy v rozdílné výši valut nebo deviz, než je zaúčtovaný vznik pohledávky nebo závazku. V případě revaluace (posílení) české měny dojde ke vzniku kurzového zisku, který bude připsán ve prospěch účtu 663 – Kurzové zisky. V opačném případě, dojde-li k devaluaci (oslabení) české měny, dojde ke vzniku kurzové ztráty, která bude připsána ve prospěch účtu 563 – Kurzové ztráty.

Kurzové zisky vznikají v případě, že kurz původní pohledávky je nižší než kurz platby nebo v případě, že kurs původního závazku je vyšší než kurz platby.

k) Cestovní náhrady

Směrnice, která stanovuje postupy při cestovních náhradách ve společnosti XY s.r.o. potřebovala aktualizaci, proto je navržen vlastní návrh této směrnice.

| Směrnice č. 9 společnosti XY s.r.o. | |
|--|--------------------|
| CESTOVNÍ NÁHRADY | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovení hlavních zásad poskytování cestovních náhrad, postupu při uskutečňování tuzemských a zahraničních pracovních cest, a stanovení pravidel pro vedení evidence jízd při používání silničních motorových vozidel pro služební účely zaměstnanců společnosti XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací, kteří jsou zaměstnavatele vysláni na pracovní cestu.

Odkazy:

- Zákon č. 262/2006 Sb., - zákon zákoník práce,
- Vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí ČR upravující sazbu základní náhrady za používání silničních motorových vozidel,

- Vyhláška Ministerstva financí stanovující výši základních sazeb zahraničního stravného.

Postup:

Zaměstnanec si nechá vystavit cestovní příkaz u asistentky společnosti a uvede do něj potřebné náležitosti. Poté zaměstnanec nechá schválit cestovní příkaz svému nadřízenému. V případě zahraniční služební cesty nechá cestovní příkaz schválit i řediteli společnosti. Pokud zaměstnanec požaduje zálohu na služební cestu, může si o něj zažádat u hlavní účetní.

Transport a ubytování pro služební cesty si zaměstnanec zajistí u asistentky společnosti v dostatečném předstihu a schválený cestovní příkaz zaměstnanec předá hlavní účetní. Po ukončení služební cesty předloží zaměstnanec doklady potřebné k vyúčtování služební cesty hlavní účetní, a to nejpozději do 10 - ti pracovních dnů po ukončení cesty.

Zaměstnanec nastupuje na pracovní cestu na základě vystaveného cestovního příkazu. Pracovní cestu nahlásí zaměstnanec na finančním oddělení a cestovní příkaz vyplňuje asistentka společnosti před nástupem na pracovní cestu. Za správné vyplnění odpovídá schvalující, který cestovní příkaz před nástupem cesty podepíše.

V cestovním příkazu musí být kromě osobních údajů o vysílaném zaměstnanci uvedeno následující:

- datum, místo a hodina odjezdu na pracovní cestu,
- místo výkonu práce,
- účel cesty,
- délka trvání výkonu práce,
- způsob dopravy,
- datum a místo ukončení pracovní cesty.

Zaměstnanec může použít při pracovní cestě soukromé vozidlo po schválení finančním ředitelem, ale pouze za předpokladu, že zaměstnanec splňuje všechny podmínky pro řízení motorového vozidla a předloží potřebné doklady. Soukromé vozidlo musí mít sjednáno havarijní pojištění.

Zálohu na výdaje spojené s pracovní cestou obdrží zaměstnanec po schválení cestovního příkazu na finančním oddělení.

Přesáhne-li záloha 3 000 Kč, je zaměstnanec povinen nahlásit svůj požadavek alespoň jeden den předem.

Mezi uznatelné náhrady patří výdaje za jízdné podle použitého dopravního prostředku (jízdenka, letenka nebo jiný doklad o zaplacení). Náhrada jízdních výdajů při použití místní

hromadné dopravy při pracovních cestách v obci, ve které má zaměstnanec sjednáno místo výkonu práce, je poskytnuta zaměstnavatelem ve výši odpovídající ceně jízdného platného v době konání cesty, aniž by zaměstnanec musel jízdní výdaje prokazovat. Zaměstnavatel může se zaměstnancem dodatečně sjednat výdaje za cestu, při které bylo použito předem neschválené soukromé vozidlo, náhradu ve výši odpovídající ceně jízdenky hromadného dopravního prostředku.

Zaměstnavatel poskytne náhradu výdajů za ubytování, které zaměstnanec vynaložil v souladu s podmínkami pracovní cesty, a to ve výši, kterou zaměstnanec prokáže zaměstnavateli. Maximální výše výdajů za ubytování při tuzemské pracovní cestě jsou stanoveny následovně:

- ČR (mimo Prahy) - 1 noc 2 500 Kč,
- Praha - 1 noc 5 000 Kč

Cestovní příkaz s náklady na ubytování schvaluje nadřízený zaměstnanec, v případě překročení limitů odsouhlasí finanční ředitel. Výše nákladů na ubytování se uvede v cestovním příkazu na příslušném řádku. V dokladu prokazujícím ubytování musí být uvedeno jméno zaměstnance i společnosti. Případný rozdíl mezi cenou schválenou a skutečnou nebude zaměstnanci uhrazen.

Nezajistí-li zaměstnavatel zaměstnanci na pracovní cestě stravování, má zaměstnanec nárok na stravné, a to podle časového rozmezí. Výši stravného upravuje Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR ve vyhláškách zveřejňovaných ve sbírce zákonů.

Časové rozmezí:

- trvání cesty 5–12 h 63 Kč,
- trvání cesty 12–18 h 95 Kč,
- trvání cesty více než 18 h 149 Kč.

Pokud je zaměstnanci na pracovní cestě poskytováno jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře a zaměstnanec na něj finančně nepřispívá, stravné se krátí v rozsahu:

- 70 % stravného při trvání cesty 5–12 h,
- 35 % stravného při trvání cesty 12–18 h,
- 25 % stravného při trvání cesty více než 18 h.

Pokud je pracovní cesta v místě bydliště zaměstnance, stravné se poskytuje jen za cestu do místa bydliště a zpět a za dobu výkonu práce.

Nutné vedlejší výdaje jsou výdaje v přímé souvislosti s pracovní cestou – parkovné, letištní poplatky, telefon, fax a jiné prokázané výdaje. Zaměstnavatel poskytuje náhradu za tyto výdaje ve výši, kterou zaměstnanec prokáže. Nemůže – li zaměstnanec prokázat uhrazené

výdaje prostřednictvím dokladů o zaplacení (např. z důvodu ztráty, odcizení nebo poškození dokladů), je zaměstnanci poskytnuta náhrada výdajů na základě písemného čestného prohlášení.

Řádně vyplněný a schválený cestovní příkaz předá zaměstnanec k vyúčtování cestovních náhrad odpovědné osobě. Nejpozději do 10 - ti dnů po podání vyúčtování budou zaměstnanci výlohy spojené s pracovní cestou vyplaceny v hotovosti nebo bezhotovostním převodem.

Zahraniční pracovní cesta je taková cesta, která je mimo území České republiky. Dobou rozhodnou pro vznik práva zaměstnance na náhradu cestovních výdajů v cizí měně je doba přechodu státní hranice České republiky, kterou je zaměstnanec povinen oznámit zaměstnavateli, nebo doba odletu a příletu letadla při letecké přepravě.

Zaměstnanec vysílaný na pracovní cestu musí mít platný cestovní doklad. Před nástupem pracovní cesty je nutné vyplnit cestovní příkaz. Cestovní příkaz k zahraniční pracovní cestě schvaluje nadřízený a následně také ředitel. Zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci zdravotní pojištění sjednané pro pracovní cesty. Zaměstnanec ve svém vlastním zájmu požádá o kartu pojištění na finančním oddělení před nástupem na zahraniční pracovní cestu.

Po skončení zahraniční pracovní cesty zaměstnanec doplní cestovní příkaz. Byla-li poskytnutá záloha nižší, než činí nárok zaměstnance, doplatek se poskytuje vždy v české měně. Pokud byla záloha vyšší než nárok zaměstnance, vrací zaměstnanec přeplatek v původní měně nebo v české měně. Dojde-li ke zpoždění letu, zaměstnanec ve vlastním zájmu požádá aerolinie o písemné potvrzení zpoždění. Pro poskytování náhrad při zahraniční pracovní cestě platí tytéž podmínky jako u tuzemských pracovních cest, to znamená doložení všech dokladů a vyúčtování do 10-ti dnů po návratu.

Za každý kalendářní den zahraniční pracovní cesty přísluší zaměstnanci stravné v cizí měně. Základní sazba stravného v cizí měně přísluší zaměstnanci, pokud doba zahraniční pracovní cesty strávená mimo území České republiky trvá v kalendářním dni déle než 5 hodin. Za dobu zahraniční pracovní cesty strávenou mimo území České republiky, která trvá méně než 5 hodinu, stravné v cizí měně nepřísluší. Základní sazba se poskytuje v celých měnových jednotkách. Výši denních sazeb stravného v cizích měnách stanovuje a vyhláší k 1. lednu kalendářního roku uveřejněním ve Sbírce zákonů Ministerstvo financí České republiky.

Konkrétní výše stravného pro jednotlivé státy je:

- Polsko 35 EUR,

- Belgie, Itálie, Německo 45 EUR,
- Velká Británie 40 GBP,
- Spojené státy americké 50 USD.

Limit pro cenu za ubytování na 1 noc je 200 EUR, a nebo 150 GBP. Případné překročení limitu je posouzeno při schvalování cestovního příkazu. Případný rozdíl mezi schválenou a skutečnou cenou ubytování nebude zaměstnanci uhrazen. V případě, že zaměstnanec uplatňuje nárok na náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty při použití vozidla pro služební účely, je povinen vést přesnou a podrobnou evidenci ujetých kilometrů. Evidence je vedena v knize jízd ke každému vozidlu podle státní poznávací značky. V knize jízd, která je uložena ve vozidle, musí být uvedeny minimálně tyto údaje:

- stav tachometru k 1. 1.,
- datum jízdy,
- cíl jízdy,
- ujeté kilometry,
- podpis osoby, která jízdu uskutečnila,
- stav tachometru k datu 31. 12.

Knihu jízd jsou zaměstnanci povinni předkládat osobě pověřené evidencí všech motorových vozidel, které jsou ve vlastnictví, správě nebo užívání společnosti, a to k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí.

Zaměstnavatel má právo požadovat informace o evidenci ujetých kilometrů pouze k pracovním cestám. Soukromé cesty jsou výhradně záležitostí zaměstnance, který uzavřel se společností smlouvu o používání služebního vozidla pro soukromé i služební účely. Manažerské vozidlo je možné použít také jiným zaměstnancem, než kterému je vozidlo přiděleno, při pracovní cestě během pracovní směny. Při použití manažerského vozidla jiným zaměstnancem platí rovněž povinnost evidence ujetých kilometrů.

V případě použití služebního vozidla k pracovní cestě trvající méně než 5 hodin se cestovní příkaz nevyplňuje, postačí evidence ujetých kilometrů v knize jízd. Do ujetých kilometrů nelze zahrnout přistavení vozidla z místa bydliště a zpět. Výjimkou je situace, kdy nadřízený určí jako nástup pracovní cesty místo bydliště, které je rovněž místem ukončení pracovní cesty.

V případě, kdy není k dispozici služební firemní vozidlo, lze použít pro pracovní cesty vozidlo z půjčovny. Je nezbytné využít rámcové smlouvy, kterou má společnost uzavřenu s dodavatelem této služby. Použití automobilu z půjčovny schvaluje finanční ředitel.

Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na pracovní cestu na dobu nezbytně nutnou za podmínek uvedených v této směrnici.

l) Oběh přijatých faktur

Účetní jednotka nemá směrnici obsahující zásady pro oběh přijatých faktur, proto je navržen následující návrh.

| Směrnice č. 10 společnosti XY s.r.o. | |
|---|--------------------|
| OBĚH PŘIJATÝCH FAKTUR | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit směrnici pro pravidla oběhu, kontroly a schvalování přijatých faktur za materiál, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a služby, v návaznosti na platné účetní předpisy pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Postup:

Pro všechny přijaté faktury platí, že budou bez prodlení předány přímo na finanční oddělení. Tento dokument se vztahuje jak na faktury došlé poštou, elektronicky, tak i na

faktury, které obdrží kterýkoliv ze zaměstnanců společnosti jiným způsobem. Každá přijatá faktura musí být doručena na finanční účtárnu následující pracovní den po obdržení. Účetní zodpovědný za evidenci faktur zapíše fakturu do knihy přijatých faktur, prověří fakturu po formální stránce a zkontroluje náležitosti (podle požadavků zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Faktura, která nebude správná po formální stránce, bude vrácena dodavateli. Dodavatel bude informován telefonicky nebo písemně (zpravidla emailem). Účetní zaeviduje do deníku přijatých faktur každou fakturu, která projde kontrolou podle předchozího odstavce, a vyplní průvodní doklad. Faktura opatřená průvodním dokladem je následně příslušnou účetní zaúčtována do účetního systému. V případě jakékoliv nesrovnalosti (chybná cena nebo chybné množství), je faktura předána na nákupní oddělení k vyřešení. U přijatých faktur za výrobní materiál, služby a spotřební materiál (schválené v systému Asterix), kde dochází k fyzickému převzetí a zaevidování zboží na sklad pomocí příjmové transakce, porovná účetní údaje na faktuře s položkami zaevidovanými dle doložených dokumentů v systému. Pro účtování faktur v cizí měně se používá pro účetní i pro daňové účely měsíční kurz (kurz ČNB platný 1. pracovní den v měsíci a je platný pro celý daný měsíc).

V průvodním dokladu přijaté faktury, tzv. „košilce“ vyplňuje účetní následující údaje:

- interní řadu dokladu,
- název dodavatele,
- číslo přijaté faktury (variabilní symbol),
- datum uskutečnění zdanitelného plnění, datum přijetí, datum splatnosti,
- popis dodávaného materiálu, majetku či služby,
- celková částka faktury (rozdělená na syntetické/analytické účty, střediska),
- u faktur přijatých v cizích měnách kurz platný v daném účetním období.

Veškeré činnosti vedoucí k zaevidování přijaté faktury do knihy přijatých faktur a k vystavení průvodního dokladu musí být provedeny a ukončeny neprodleně po obdržení faktury od dodavatele. V případě dodávky zboží nebo materiálu, kdy datum přijetí faktury předchází vystavení příjemky v systému, je tento doklad zaveden do systému nejpozději do dvou dnů po vystavení příjemky nebo zaúčtování jako materiál/zboží na cestě, a to k poslednímu dni účetního měsíce. Od okamžiku vystavení průvodního dokladu obíhá přijatá faktura společně s tímto dokladem. Po ukončení oběhu je přijatá faktura archivována na účetním oddělení v elektronické podobě (systém ePA).

Schvalovací proces probíhá prostřednictvím systému ePA (elektronicky), kde je faktura vždy schválena odpovědnou osobou dle schvalovací matice, která provede kontrolu

fakturované dodávky nebo služby po jednotlivých položkách, prověří množství a účtovanou cenu porovnáním s objednávkou a svým schválením potvrdí soulad faktury se skutečností. Všechny zaúčtované faktury jsou automaticky blokovány pro platbu v účetním systému až do té doby, než jsou schválené odpovědnou osobou v systému ePA. Poté dojde k zaplacení faktury. Po provedení platby vyznačí hlavní účetní na fakturu údaj o zaplacení. Po zaplacení je faktura archivována v příslušném šanonu. V případě, že je nutno fakturu schválit fyzicky, provede toto zodpovědná. Seznam vzorů podpisů zaměstnanců zodpovědných za schválení faktur je k nahlédnutí u hlavní účetní.

V procesu schvalování přijaté faktury může nastat rozpor mezi uzavřenou smlouvou (objednávkou) a vystavenou fakturou za poskytnuté plnění jak v otázce věcné (kvalita, množství, cena), tak i v otázce smluvených platebních a dodacích podmínek. Pokud konečný příjemce hodnotu přijaté faktury z jakéhokoliv důvodu neuzná, je povinen zajistit vystavení dobropisu k této faktuře ze strany dodavatele. Do obdržení dobropisu je faktura pozastavena. Tuto skutečnost sdělí konečný příjemce účetní. V případě, že je při porovnání termínu splatnosti na faktuře v účetním systému EASY zjištěn rozpor, změni finanční účetní datum uvedené v poli splatnosti a provedenou opravu stvrdí svým podpisem. Zároveň je finanční účetní povinna předat takovou fakturu na obchodní oddělení nákupčímu, který zajistí nápravu.

m) Uzávěrkové práce

Účetní jednotka nemá směrnici obsahující zásady pro zpracování uzávěrkových prací, proto je navržen následující návrh.

| Směrnice č. 11 společnosti XY s.r.o. | |
|---|--------------------|
| UZÁVĚRKOVÉ PRÁCE | |
| Název účetní jednotky: | XY s.r.o. |
| Vypracoval: | Gabriela Pindorová |
| Schválil: | |
| Datum vydání: | |
| Datum účinnosti: | |

Účel:

Účelem této směrnice je stanovit směrnici pro pravidla zpracování uzávěrkových prací pro společnost XY s.r.o.

Rozsah platnosti:

Tento dokument je závazný pro všechny zaměstnance určené v křížové matici seznámení s dokumentací.

Odkazy:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Postup:

Účetní závěrka se provádí na měsíční bázi. Všechny náklady a výnosy musí být zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Před uzavřením období musí být zaúčtovány:

- všechny materiálové faktury,
- všechny prodejní faktury,
- všechny nemateriálové faktury,
- dohady na spotřebu elektrické energie,
- náklady na plyn (dle zálohové faktury nebo daňového dokladu),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- všechny bankovní výpisy a pohyby v pokladně,
- dohady na mzdy a bonusy,
- pohyby nedokončené výroby,
- všechny relevantní případy účtů časového rozlišení,
- trvalé kurzové rozdíly z přijatých/zaplacených faktur,
- přecenění cizoměnových pohledávek, závazků, bankovních a pokladních zůstatků, půjček pomocí kurzu posledního dne účetního období (toto dočasné přecenění se musí odúčtovat v následujícím období).

V rámci ročních uzávěrkových prací musí být zaúčtovány:

- dohadné položky na chybějící faktury,
- zůstatky účtu 111 a 131 – pořízení materiálu, zboží musí být reklasifikovány na účty 119, 139 – materiál na cestě a zboží na cestě,
- výsledky inventarizace majetku, pohledávek a závazků,
- všechny relevantní opravné položky (např. pro majetek, materiál, pohledávky apod.),
- všechny relevantní rezervy (např. na bonusy, opravy apod.),
- dohad na daň z příjmů právnických osob,
- odložená daň,
- trvalé přecenění všech cizoměnových položek (s výjimkou dlouhodobých záloh na pořízení majetku) kurzem k poslednímu dni účetního období.

V rámci roční závěrky musí být provedena fyzická inventura majetku a dokladová inventura všech rozvahových účtů. Výsledky inventarizace musí být zohledněny v účetnictví a schváleny finančním ředitelem.

Účetní jednotka má také zpracované následující doporučené interní účetní předpisy.

a) Cyklická inventura oceli a trubek

Ve směrnici o cyklické inventuře oceli a trubek je popsán účel a rozsah platnosti směrnice. Dále je ve směrnici podrobně rozepsán postup pravidelné cyklické inventury oceli a trubek. Je zde také popsán sklad oceli a trubek, označení pozic na regálu a jejich lokace. V neposlední řadě je zde také postup v případě zjištění rozdílu ve váze.

b) Evidence drobného dlouhodobého majetku

Účetní jednotka má v evidenci také drobný dlouhodobý majetek, proto k němu vytvořila směrnici. V této směrnici jsou vysvětleny základní pojmy jako drobný dlouhodobý nehmotný majetek, drobný dlouhodobý hmotný majetek, drobný majetek podléhající evidenci, drobný nehmotný majetek podléhající evidenci. Ve směrnici jsou také uvedeny účty a účtové skupiny, na které se tento majetek pořizuje a odpisuje. Je zde podrobný popis nákupu drobného dlouhodobého majetku a jeho odpisování. Pověřený zaměstnanec nákupu objednává dlouhodobý majetek na základě „Požadavku na objednávku“ vystaveného žadatelem a schváleného příslušným vedoucím oddělení. Ve směrnici jsou vymezeny náklady přímo spojené s pořízením dlouhodobého majetku, tzn. cenu, za kterou byl majetek pořízen, a

náklady s jeho pořízením související. Tyto náklady jsou vymezeny jako náklady na: přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, clo, dopravné, předprojektové přípravné práce a zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Pořizovaný dlouhodobý drobný majetek se účetně stává dlouhodobým majetkem až v okamžiku, kdy je tento majetek dokončen a zároveň je zajištěno, že bude moci plnit veškeré funkce, ke kterým je určen, a dále jsou splněny veškeré podmínky uložené právními předpisy pro uvedení majetku do užívání. Do tohoto okamžiku je daný majetek veden jako pořizovaný (resp. nedokončený) majetek na příslušných rozvahových účtech skupiny 04 sloužících k účtování o pořizovaném a nedokončeném dlouhodobém majetku. Teprve dnem uvedení do užívání po splnění podmínek vyhlášky je pořizovaný majetek přeúčtován na příslušné majetkové účty v účtových třídách 01 a 02.

Směrnice obsahuje důvody pro vyřazení majetku z užívání a postupy účtování v jednotlivých případech. Vyřazení majetku může nastat z důvodu poškození dlouhodobého drobného majetku v době účetního odepisování, anebo po účetním odepsání dlouhodobého drobného majetku odpovědný zaměstnanec zváží funkčnost majetku a možnosti jeho dalšího použití. Ve směrnici jsou vymezeny také podmínky pro odpisování, kdy účetní jednotka uplatňuje metodu časovou a variantu lineárních účetních odpisů a dlouhodobý drobný majetek odepisuje po dobu 2 let. Dlouhodobý majetek účetní jednotka začíná odepisovat vždy v měsíci následujícím po zařazení dlouhodobého majetku do evidence a daňové odpisy jsou totožné jako účetní odpisy.

c) Řízení investic

Účetní jednotka má zřízenou směrnici vymezující jednotlivé základní činnosti zaměřené na přípravu a realizaci investičních akcí pro pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V úvodní části směrnice jsou vysvětleny základní pojmy jako plán investic, dlouhodobý majetek a investice. V druhé části je popis práce odpovědných zaměstnanců. V další části této směrnice je popis tvorby plánu investic včetně postupu vyčíslení předběžné výše investice. Dále je zde vysvětlení pojmu neplánovaná investice a uzavření investice.

5. Závěr

Analyzovaná společnost XY s.r.o., má nastaven mechanismus vnitřního kontrolního systému, který je předpokladem úspěšné a prosperující obchodní společnosti. Tento systém využívá vedení vybrané společnosti ke kontrolování a řízení rizik, které by mohly ohrozit cíle společnosti. Cílem této diplomové práce bylo charakterizovat vnitřní kontrolní systém, vymezit předpoklady řádného fungování vnitřního kontrolního systému a analyzovat kontrolní systém ve vybrané obchodní společnosti XY s.r.o. Na základě podrobné analýzy kontrolního systému bylo potvrzeno řádné fungování vnitřního kontrolního systému a lze konstatovat, že firma této problematice věnuje značné úsilí. Zároveň bylo zjištěno, že je potřeba interní směrnice aktualizovat. V rámci praktické části, byly vnitřní interní směrnice aktualizovány a doplněny o informace, které dle nastudovaného materiálu k této problematice nebyly ve směrnici úplné.

První kapitola se zabývala teoretickou rovinou vnitřního kontrolního systému. Byly zde podrobně vysvětleny jednotlivé přístupy k chápání kontrolního systému. Tato část práce byla psána s důrazem na význam vnitřního kontrolního systému, aby mohlo být zabráněno vzniku zpronevěr či krádeží. Pro zabezpečení správného fungování kontrolního systému byly ve společnosti vypracované vnitropodnikové směrnice, které přispívají k lepšímu a efektivnějšímu fungování účetní jednotky. V této části diplomové práce bylo důležité také vymezit definici interního a externího auditu, které jsou nedílnou součástí vnitřní kontroly podniku. V rámci kapitoly byla také věnovaná pozornost ochraně osobních údajů GDPR.

Druhá kapitola pojednávala o charakteristice interního a externího auditu ve vybrané obchodní společnosti XY s.r.o. V této části byl zdůrazněn americký zákon Sarbanes – Oxley (SOX), který vybraná obchodní společnost musí dodržovat, protože je kótovaná na newyorské burze. Tento zákon nařizuje testovací kontroly, které musí účetní jednotka respektovat, a proto byla v této kapitole tato problematika podrobně rozebrána.

Poslední část byla věnovaná podrobné analýze vnitřního kontrolního systému s cílem navrhnout směrnice, které obchodní společnost neměla zpracované nebo bylo potřeba je aktualizovat. Součástí kapitoly byly také údaje o organizaci účtáren, systému zpracování účetnictví a také informace o inventarizaci majetků a závazků.

Z pohledu organizace účtárny zodpovědnost za řádné fungování vnitřního kontrolního systému má finanční manažer ve spolupráci s hlavní účetní. Účetní jednotka eviduje seznam účetních knih a počítačové sestavy mohou být vygenerovány dle různých kritérií a v různých měnách, a to v CZK a v EUR. Vybraná obchodní společnost XY s.r.o. má řádnou evidenci

číselných řad, které jsou řazeny do logických podskupin. Například řady pro vystavené faktury, přijaté faktury a interní doklady. Účetní jednotka provádí zákonnou inventarizaci majetku, ale také dobrovolnou inventarizaci, která slouží vedení společnosti k průběžnému kontrolování hospodaření s majetkem. Ve vybrané obchodní společnosti XY s.r.o. mají zavedenou pokladnu v různých měnách. Kontrolní systém pro platby v hotovosti byl vypracován ve směrnici, kde byl stanoven přesný postup a seznam zaměstnanců, kteří mají k pokladně přístup a mají zodpovědnost za řádnou evidenci pokladny a vyhotovení daňových dokladů se všemi náležitostmi daňového dokladu.

Na základě analýzy provedené v této diplomové práci, lze konstatovat, že byl splněn předpoklad řádného fungování vnitřního kontrolního systému ve vybrané obchodní společnosti.

Seznam použité literatury

Knihy a odborná literatura

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [2] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. Praha: C.H. Beck, 2000. 195 s. ISBN 80-7179-410-4.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit v praxi*. Praha: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
- [4] ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2.
- [5] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.
- [6] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.
- [7] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Aspi, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-7552-051-7.
- [10] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 456 s. ISBN 978-80-7554-074-4.
- [11] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 120 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [12] PILÁŘOVÁ Ivana a PILÁTOVÁ Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. Praha: VOX a.s., 2016. 192 s. ISBN 978-80-87480-50-2.
- [13] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2018*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1064 s. ISBN 978-80-7554-116-1.

Časopisy, noviny a jiná odborná periodika

[14] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Auditor. 2010, roč. 2017, č. 5. 25 s.
ISSN 1210-9096.

Internetové zdroje

[15] MZDOVAPRAXE. Vnitřní kontrolní systém účetních jednotek. [online]. Přejato ze dne 1. 6. 2008. Dostupný z <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3738v5073-vnitri-kontrolni-system-ucetnich-jednotek/>

[16] MZDOVAPRAXE. Organizace účetnictví. [online]. Přejato ze dne 8. 2. 2010. Dostupný z www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d8605v11405-organizace-ucetnictvi/

[17] MZDOVAPRAXE. Význam a poslání vnitřních účetních předpisů. [online]. Přejato ze dne 29.6.2010. Dostupný z <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d12927v15841-vyznam-a-poslani-vnitrnich-ucetnich-predpisu/>

[18] MZDOVAPRAXE. Interní účetní směrnice – Účtový rozvrh. [online]. Přejato ze dne 29.6.2010. Dostupný z www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1652v1628-interni-ucetni-smernice-uctovy-rozvrh/

[19] MANAGEMENTMANIA. SOX (Sarbanes-Oxley Act). [online]. Přejato ze dne 20.8.2015. Dostupný z <https://managementmania.com/cs/sox-sarbanes-oxley-act>

Seznam zkratek

| | |
|---------|---|
| COBIT | Vnitřní kontrolní systém |
| COSO | Vnitřní kontrolní systém |
| GAGAS | Obecně přijímané standardy pro výkon veřejnoprávních auditů v USA |
| GDPR | Nařízení o ochraně osobních údajů |
| IFRS | Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví |
| IIA | Mezinárodní asociace, která si klade za cíl neustálou podporu profesního rozvoje interních auditorů se nazývá |
| INTOSAI | Standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí |
| IPPF | Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu |
| ISA | Mezinárodní standardy pro audit |
| ISAE | Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky |
| ISQC | Mezinárodní standardy pro řízení kvality |
| ISRE | Mezinárodní standardy pro prověrky |
| ISRS | Mezinárodní standardy pro související služby |
| PCAOB | Radu pro účtový dohled v akciových společnostech |
| SAC | Vnitřní kontrolní systém |
| SEC | Komise pro cenné papíry |
| SOX | Zákon o účtové reformě akciových společností a ochraně investorů |
| SPPIA | Standardy pro profesionální práci interního auditu |

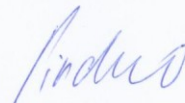
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2019

Bc. Gabriela Pindorová



Seznam příloh

- Příloha č. 1 Účtový rozvrh společnosti XY s.r.o.
- Příloha č. 2 Směrnice – Podpisové záznamy osob, které jednají jménem obchodní společnosti
- Příloha č. 3 Směrnice – Evidence dlouhodobého majetku